Códigos electrónicos

Código de Fundaciones

Selección y ordenación:
José Pedreira Menéndez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
GARRIDO Abogados

Edición actualizada a 10 de junio de 2025

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES

GARRIDO ABOGADOS

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

La última versión de este Código en PDF y ePUB está disponible para su descarga **gratuita** en: www.boe.es/biblioteca_juridica/

Alertas de actualización en Mi BOE: www.boe.es/mi_boe/

Para adquirir el Código en formato papel: tienda.boe.es

Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional, (CC BY-NC-ND 4.0).

© Coedición GARRIDO Abogados, Asociación Española de Fundaciones y la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado

NIPO (PDF): 043-19-141-X
NIPO (Papel): 043-19-140-4
NIPO (ePUB): 043-19-142-5
ISBN: 978-84-340-2567-7
Depósito Legal: M-24177-2019

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado
cpage.mpr.gob.es

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado
Avenida de Manoteras, 54
28050 MADRID
www.boe.es

SUMARIO

§ 1. Nota de autor 1

I. NORMATIVA ESTATAL

§ 2. Constitución Española. [Inclusión parcial] 4

§ 3. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. [Inclusión parcial] 6

§ 4. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones 9

§ 5. Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal 30

§ 6. Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal 55

§ 7. Acuerdo de 20 de febrero de 2019, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el código de conducta relativo a las inversiones de las entidades sin ánimo de lucro 78

§ 8. Orden JUS/221/2017, de 9 de marzo, sobre legalización en formato electrónico de los libros de fundaciones de competencia estatal 82

§ 9. Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, por la que se dispone la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal 86

§ 10. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. [Inclusión parcial] 89

§ 11. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. [Inclusión parcial] 112

§ 12. Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. [Inclusión parcial] 115

§ 13. Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. [Inclusión parcial] 121

§ 14. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [Inclusión parcial] 124

§ 15. Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [Inclusión parcial] 132

§ 16. Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias. [Inclusión parcial] . 135

§ 17. Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. [Inclusión parcial] 145

§ 18. Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión. [Inclusión parcial] 149

II. NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. ANDALUCÍA

§ 19. Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía. [Inclusión parcial] 150

§ 20. Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía 151

2. ARAGÓN

§ 21. Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón. [Inclusión parcial] 175

§ 22. Ley 4/2014, de 26 de junio, de Fundaciones Bancarias de Aragón. [Inclusión parcial] 179

3. CANARIAS

§ 23. Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias. [Inclusión parcial] 191

§ 24. Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias 193

4. CANTABRIA

§ 25. Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Cantabria. [Inclusión parcial] 207

§ 26. Ley 6/2020, de 15 de julio, de Fundaciones de Cantabria 209

5. CASTILLA-LA MANCHA

§ 27. Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha. [Inclusión parcial] 231

§ 28. Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha 233

6. CASTILLA Y LEÓN

§ 29. Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León. [Inclusión parcial] 248

§ 30. Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León 251

7. CATALUÑA

§ 31. Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. [Inclusión parcial] 266

§ 32. Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas. [Inclusión parcial] 268

§ 33. Ley 21/2014, de 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública 296

8. COMUNIDAD DE MADRID

§ 34. Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. [Inclusión parcial] 317

§ 35. Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid 320

9. COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

§ 36. Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. [Inclusión parcial] 333

§ 37. Ley 1/1973 de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra. [Inclusión parcial] 335

§ 38. Ley Foral 2/2014, de 17 de febrero, por la que se regulan los órganos rectores de determinadas fundaciones 344

§ 39. Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra 352

§ 40. Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo 381

10. COMUNIDAD VALENCIANA

§ 41. Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. [Inclusión parcial] 406

§ 42. Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana 409

§ 43. Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana 430

11. EXTREMADURA

§ 44. Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura. [Inclusión parcial] 442

12. GALICIA

§ 45. Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia. [Inclusión parcial] 445

§ 46. Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego 447

13. ILLES BALEARS

§ 47. Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears. [Inclusión parcial] 470

§ 48. Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias 473

14. LA RIOJA

§ 49. Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja. [Inclusión parcial] 485

§ 50. Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja 488

15. PAÍS VASCO

§ 51. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco. [Inclusión parcial] 509

§ 52. Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco 512

16. PRINCIPADO DE ASTURIAS

§ 53. Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias. [Inclusión parcial] 548

17. REGIÓN DE MURCIA

§ 54. Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia. [Inclusión parcial] 551

III. NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

§ 55. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo 554

§ 56. Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo . . . 581

§ 57. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Inclusión parcial] 592

§ 58. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. [Inclusión parcial] 603

§ 59. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. [Inclusión parcial] 632

§ 60. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. [Inclusión parcial] 634

§ 61. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. [Inclusión parcial] 643

IV. NORMATIVA TRIBUTARIA AUTONÓMICA

1. ARAGÓN

§ 62. Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial] 646

2. CANTABRIA

§ 63. Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial] 652

3. CASTILLA-LA MANCHA

§ 64. Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. [Inclusión parcial] 664

4. CASTILLA Y LEÓN

§ 65. Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. [Inclusión parcial] 672

5. CATALUÑA

§ 66. Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial] 676

6. ILLES BALEARS

§ 67. Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial] 681

7. COMUNIDAD DE MADRID

§ 68. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial] 687

8. REGIÓN DE MURCIA

§ 69. Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial] 695

V. NORMATIVA CONTABLE

§ 70. Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos 710

§ 71. Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos 810

§ 72. Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos . . . 1051

§ 73. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas 1227

§ 74. Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas 1319

§ 75. Orden CUD/1185/2022, de 28 de noviembre, por la que se regula el alcance de la revisión formal de las cuentas anuales y de los planes de actuación que debe realizar el Protectorado de fundaciones de competencia estatal 1406

ÍNDICE SISTEMÁTICO

§ 1. Nota de autor **1**

. 2
. 2
. 2
. 2
ANEXO (Normativa Tributaria de Cataluña) 3
. 3

I. NORMATIVA ESTATAL

§ 2. Constitución Española. [Inclusión parcial] **4**

[. . .]

TÍTULO I. De los derechos y deberes fundamentales 4

[. . .]

CAPÍTULO SEGUNDO. Derechos y libertades 4

[. . .]

Sección 1.ª De los derechos fundamentales y de las libertades públicas 4

[. . .]

Artículo 22. 4

[. . .]

Sección 2.ª De los derechos y deberes de los ciudadanos 4

[. . .]

Artículo 34. 4

[. . .]

§ 3. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. [Inclusión parcial] . . **6**

[. . .]

[. . .]

LIBRO PRIMERO. De las personas 6
TÍTULO I. De los españoles y extranjeros 6

[. . .]

Artículo 28. 6
TÍTULO II. Del nacimiento y de la extinción de la personalidad civil 6
CAPÍTULO I. De las personas naturales 6

[. . .]

CAPÍTULO II. De las personas jurídicas 7
Artículo 35. 7

Artículo 36. 7
Artículo 37. 7
Artículo 38. 7
Artículo 39. 7
TÍTULO III. Del domicilio. 7

[. . .]

Artículo 41. 7

[. . .]

LIBRO TERCERO. De los diferentes modos de adquirir la propiedad 8

[. . .]

TÍTULO III. De las sucesiones 8

[. . .]

CAPÍTULO V. Disposiciones comunes a las herencias por testamento o sin él 8

[. . .]

Artículo 958 bis. 8

[. . .]

Sección 4.ª De la aceptación y repudiación de la herencia 8

[. . .]

Artículo 993. 8

[. . .]

§ 4. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones 9

Preámbulo 9
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 12
CAPÍTULO II. Constitución de la fundación 14
CAPÍTULO III. Gobierno de la fundación 16
CAPÍTULO IV. Patrimonio de la fundación 17
CAPÍTULO V. Funcionamiento y actividad de la fundación 19
CAPÍTULO VI. Modificación, fusión y extinción de la fundación. 21
CAPÍTULO VII. El Protectorado 24
CAPÍTULO VIII. El Registro de Fundaciones de competencia estatal 24
CAPÍTULO IX. El Consejo Superior de Fundaciones 25
CAPÍTULO X. Autorizaciones, intervención temporal y recursos 26
CAPÍTULO XI. Fundaciones del sector público estatal 26
Disposiciones adicionales 27
Disposiciones transitorias 28
Disposiciones derogatorias 28
Disposiciones finales 28

§ 5. Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal 30

Preámbulo 30
Artículos 31
Disposiciones adicionales 31
Disposiciones transitorias 31
Disposiciones derogatorias 31
Disposiciones finales 32
REGLAMENTO DE FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL 32
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 32
CAPÍTULO II. Constitución de la fundación 33
CAPÍTULO III. Gobierno de la fundación 35
CAPÍTULO IV. Patrimonio de la fundación 37
CAPÍTULO V. Actividad de la fundación y gestión económica 39
Sección 1.ª Actividades Fundacionales 39

Sección 2.ª Plan de actuación, contabilidad y auditoría . . . 40
Sección 3.ª Gestión económica . . . 43
CAPÍTULO VI. Intervención temporal . . . 45
CAPÍTULO VII. Modificación, fusión y extinción de la fundación . . . 45
CAPÍTULO VIII. El protectorado. . . . 47
CAPÍTULO IX. El Consejo Superior de Fundaciones . . . 50

§ 6. Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal . . . 55

Preámbulo . . . 55
Artículos . . . 57
Disposiciones adicionales . . . 57
Disposiciones transitorias . . . 57
Disposiciones derogatorias . . . 58
Disposiciones finales . . . 58
REGLAMENTO DEL REGISTRO DE FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL . . . 59
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 59
CAPÍTULO II. Organización del Registro . . . 61
Sección 1.ª Cuestiones generales. . . . 61
Sección 2.ª Los Libros . . . 62
Sección 3.ª Los Asientos . . . 63
CAPÍTULO III. Inscripción de las fundaciones y de sus actos . . . 64
CAPÍTULO IV. Otras funciones del Registro . . . 72
Sección 1.ª Legalización de los Libros . . . 72
Sección 2.ª Nombramiento de Auditores de cuentas y depósito de la documentación . . . 73
CAPÍTULO V. De la Sección de denominaciones. . . . 74
CAPÍTULO VI. Publicidad del registro . . . 75
CAPÍTULO VII. Principio de colaboración. . . . 76

§ 7. Acuerdo de 20 de febrero de 2019, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el código de conducta relativo a las inversiones de las entidades sin ánimo de lucro . . . 78

Parte dispositiva . . . 78
CÓDIGO DE CONDUCTA RELATIVO A LA REALIZACIÓN DE INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES EN EL MERCADO DE VALORES POR ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO . . . 79

§ 8. Orden JUS/221/2017, de 9 de marzo, sobre legalización en formato electrónico de los libros de fundaciones de competencia estatal . . . 82

Preámbulo . . . 82
Artículos . . . 83
Disposiciones adicionales . . . 85
Disposiciones transitorias . . . 85
Disposiciones finales . . . 85

§ 9. Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, por la que se dispone la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal . . . 86

Preámbulo . . . 86
Artículos . . . 87
Disposiciones adicionales . . . 87
Disposiciones derogatorias . . . 87
Disposiciones finales . . . 88

§ 10. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. [Inclusión parcial]. . . . 89

TÍTULO PRELIMINAR. Disposiciones generales, principios de actuación y funcionamiento del sector público . . . 89
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 89
Artículo 1. Objeto. . . . 89
Artículo 2. Ámbito Subjetivo. . . . 89
Artículo 3. Principios generales. . . . 90
Artículo 4. Principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad. . . 90
CAPÍTULO II. De los órganos de las Administraciones Públicas . . . 91

Sección 1.ª De los órganos administrativos . . . 91
Artículo 5. Órganos administrativos. . . . 91
Artículo 6. Instrucciones y órdenes de servicio. . . . 91
Artículo 7. Órganos consultivos. . . . 91
Sección 2.ª Competencia . . . 91
Artículo 8. Competencia. . . . 91
Artículo 9. Delegación de competencias. . . . 92
Artículo 10. Avocación. . . . 93
Artículo 11. Encomiendas de gestión. . . . 93
Artículo 12. Delegación de firma. . . . 94
Artículo 13. Suplencia. . . . 94
Artículo 14. Decisiones sobre competencia. . . . 94
Sección 3.ª Órganos colegiados de las distintas administraciones públicas. . . . 94
Subsección 1.ª Funcionamiento . . . 94
Artículo 15. Régimen. . . . 94
Artículo 16. Secretario. . . . 95
Artículo 17. Convocatorias y sesiones. . . . 95
Artículo 18. Actas. . . . 96
Subsección 2.ª De los órganos colegiados en la Administración General del Estado . . . 96
Artículo 19. Régimen de los órganos colegiados de la Administración General del Estado y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de ella. . . . 96
Artículo 20. Requisitos para constituir órganos colegiados.. . . . 98
Artículo 21. Clasificación y composición de los órganos colegiados. . . . 98
Artículo 22. Creación, modificación y supresión de órganos colegiados. . . . 98
Sección 4.ª Abstención y recusación . . . 99
Artículo 23. Abstención. . . . 99
Artículo 24. Recusación. . . . 99

[. . .]

TÍTULO II. Organización y funcionamiento del sector público institucional . . . 100
CAPÍTULO I. Del sector público institucional. . . . 100
Artículo 81. Principios generales de actuación. . . . 100
Artículo 82. El Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local. . . . 100
Artículo 83. Inscripción en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local. . . . 100
CAPÍTULO II. Organización y funcionamiento del sector público institucional estatal . . . 101
Artículo 84. Composición y clasificación del sector público institucional estatal. . . . 101
Artículo 84 bis. Presencia equilibrada entre mujeres y hombres en las entidades del sector público institucional estatal. . . . 102
Artículo 85. Control de eficacia y supervisión continua. . . . 102
Artículo 86. Medio propio y servicio técnico. . . . 102
Artículo 87. Transformaciones de las entidades integrantes del sector público institucional estatal.. . . . 103
CAPÍTULO III. De los organismos públicos estatales . . . 104
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 104
Artículo 88. Definición y actividades propias. . . . 104
Artículo 89. Personalidad jurídica y potestades. . . . 104
Artículo 90. Estructura organizativa en el sector público estatal. . . . 104
Artículo 91. Creación de organismos públicos estatales. . . . 105
Artículo 92. Contenido y efectos del plan de actuación.. . . . 105
Artículo 93. Contenido de los estatutos. . . . 106
Artículo 94. Fusión de organismos públicos estatales. . . . 106
Artículo 95. Gestión compartida de servicios comunes.. . . . 107
Artículo 96. Disolución de organismos públicos estatales. . . . 108
Artículo 97. Liquidación y extinción de organismos públicos estatales. . . . 108

[. . .]

CAPÍTULO VII. De las fundaciones del sector público estatal . . . 109
Artículo 128. Definición y actividades propias. . . . 109
Artículo 129. Régimen de adscripción de las fundaciones. . . . 109
Artículo 130. Régimen jurídico.. . . . 110
Artículo 131. Régimen de contratación. . . . 110
Artículo 132. Régimen presupuestario, de contabilidad, de control económico-financiero y de personal. . . . 110
Artículo 133. Creación de fundaciones del sector público estatal. . . . 110
Artículo 134. Protectorado. . . . 111
Artículo 135. Estructura organizativa.. . . . 111
Artículo 136. Fusión, disolución, liquidación y extinción. . . . 111

[. . .]

§ 11. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. [Inclusión parcial] 112

TÍTULO I. Del ámbito de aplicación y de la Hacienda Pública estatal 112
CAPÍTULO I. Ámbito de aplicación y organización del sector público estatal 112
Artículo 1. Objeto. 112
Artículo 2. Sector público estatal. 112
Artículo 3. Sector público administrativo, empresarial y fundacional. 113
Artículo 4. Régimen jurídico aplicable. 113

[. . .]

Disposiciones adicionales 114
Disposición adicional vigésima quinta. Acuerdos de colaboración y patrocinio suscritos por el sector público empresarial y fundacional. 114

[. . .]

§ 12. Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. [Inclusión parcial] 115

CAPÍTULO I. Derecho a la asistencia jurídica gratuita 115
Artículo 1. Objeto de la Ley. 115
Artículo 2. Ambito personal de aplicación. 115
Artículo 3. Requisitos básicos.. 117
Artículo 4. Exclusión por motivos económicos. 118
Artículo 5. Reconocimiento excepcional del derecho. 118
Artículo 6. Contenido material del derecho. 119
Artículo 7. Extensión temporal. 120
Artículo 8. Insuficiencia económica sobrevenida. 120

[. . .]

§ 13. Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. [Inclusión parcial] 121

[. . .]

TÍTULO V. Gestión patrimonial 121

[. . .]

CAPÍTULO V. Enajenación y gravamen 121

[. . .]

Sección 5.ª Cesión gratuita de bienes o derechos. 121
Artículo 145. Concepto.. 121
Artículo 146. Competencia. 122
Artículo 147. Cesión de bienes de los organismos públicos.. 122
Artículo 148. Vinculación al fin. 122
Artículo 149. Procedimiento. 122
Artículo 150. Resolución.. 122
Artículo 151. Publicidad de la cesión. 123

[. . .]

§ 14. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [Inclusión parcial] 124

CAPÍTULO I. Disposiciones generales 124
Artículo 1. Objeto, definiciones y ámbito de aplicación. 124
Artículo 2. Sujetos obligados. 125
CAPÍTULO II. De la diligencia debida 127
Sección 1.ª Medidas normales de diligencia debida 127
Artículo 3. Identificación formal. 127

Artículo 4. Identificación del titular real. 128
Artículo 4 bis. Información de titularidad real de personas jurídicas. 129
Artículo 4 ter. Información de titularidad real de fideicomisos como el trust y otros instrumentos jurídicos análogos. 129

[. . .]

CAPÍTULO III. De las obligaciones de información 130

[. . .]

Artículo 25. Conservación de documentos.. 130

[. . .]

CAPÍTULO VI. Otras disposiciones 131

[. . .]

Artículo 39. Fundaciones y asociaciones.. 131

[. . .]

§ 15. Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [Inclusión parcial] 132

[. . .]

REGLAMENTO DE LA LEY 10/2010, DE 28 DE ABRIL, DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES Y DE LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO. 132

[. . .]

CAPÍTULO III. De las obligaciones de información 132

[. . .]

Artículo 28. Conservación de documentos de diligencia debida. 132
Artículo 29. Otras obligaciones de conservación documental.. 133
Artículo 30. Requerimientos de las autoridades. 133
CAPÍTULO IV. De las medidas de control interno 133

[. . .]

Sección 2.ª Disposiciones especiales 133

[. . .]

Artículo 42. Fundaciones y asociaciones. 133

[. . .]

§ 16. Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias. [Inclusión parcial] 135

Artículos 135
Artículo 1. Objeto. 135

[. . .]

TÍTULO II. De las fundaciones bancarias 135
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 135
Artículo 32. Fundación bancaria. 135
Artículo 33. Régimen jurídico. 135
CAPÍTULO II. Transformación en fundaciones bancarias 136
Artículo 34. Obligación de transformación de las cajas de ahorros. 136
Artículo 35. Procedimiento de transformación de las cajas de ahorros. 136
Artículo 36. Procedimiento de transformación de las fundaciones ordinarias.. 137
CAPÍTULO III. Gobierno de la fundación bancaria 137
Artículo 37. Órganos de gobierno.. 137
Artículo 38. Patronato. 137

Artículo 39. Composición del patronato. 137
Artículo 40. Requisitos de los patronos. 138
Artículo 41. Presidencia del patronato. 138
Artículo 42. Director general y secretario del patronato. 139
CAPÍTULO IV. Participación en entidades de crédito 139
Artículo 43. Protocolo de gestión de la participación financiera. 139
Artículo 44. Plan financiero. 139
CAPÍTULO V. Régimen de control 141
Artículo 45. Protectorado. 141
Artículo 46. Funciones del Banco de España. 142
Artículo 47. Régimen sancionador. 142
CAPÍTULO VI. Obligaciones de gobierno corporativo 142
Artículo 48. Informe anual de gobierno corporativo. 142
CAPÍTULO VII. Régimen fiscal de las fundaciones bancarias 143
Artículo 49. Régimen fiscal. 143
Disposiciones adicionales 143
Disposición adicional primera. Fundaciones de carácter especial y fundaciones ordinarias. 143

[. . .]

Disposición adicional tercera. Aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines de las fundaciones bancarias. 144

[. . .]

Disposición adicional sexta. Denominación de fundaciones ordinarias procedentes de cajas de ahorros. 144

[. . .]

Disposición adicional octava. Ampliaciones de la participación de las fundaciones bancarias en una entidad de crédito. 144

[. . .]

§ 17. Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. [Inclusión parcial]. 145

[. . .]

REGLAMENTO DE LA LEY 38/2003, DE 17 DE NOVIEMBRE, GENERAL DE SUBVENCIONES 145
TÍTULO PRELIMINAR. Disposiciones generales 145
CAPÍTULO I. Del ámbito de aplicación. 145

[. . .]

Artículo 5. Entregas dinerarias sin contraprestación otorgadas por fundaciones del sector público y entes de derecho público dependientes de la Administración General del Estado que se rijan por el derecho privado. 145

[. . .]

CAPÍTULO III. Disposiciones Comunes a las Subvenciones 146

[. . .]

Sección 3.ª Disposiciones relativas a los beneficiarios y a entidades colaboradoras 146

[. . .]

Artículo 24. Simplificación de la acreditación del cumplimiento de obligaciones tributarias y con la Seguridad Social. 146

[. . .]

Sección 5.ª Financiación de las actividades 146

[. . .]

Artículos 35 a 41. 147
Sección 7.ª Garantías. 147
Artículo 42. Régimen general de garantías. 147

[. . .]

TÍTULO III. Del reintegro 147

[. . .]

CAPÍTULO II. Procedimiento de reintegro 147

[. . .]

Artículo 95. Cantidades a reintegrar por fundaciones del sector público estatal, organismos o entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado. 147

[. . .]

Disposiciones adicionales 148
Disposición adicional primera. Régimen jurídico de los convenios celebrados entre la Administración General del Estado y las sociedades mercantiles y fundaciones del sector público estatal para su financiación. 148

[. . .]

§ 18. Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión. [Inclusión parcial] 149

[. . .]

Disposiciones adicionales 149
Disposición adicional cuarta. Restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro. 149

[. . .]

II. NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. ANDALUCÍA

§ 19. Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía. [Inclusión parcial] 150

[. . .]

TÍTULO II. Competencias de la Comunidad Autónoma 150

[. . .]

CAPÍTULO II. Competencias 150

[. . .]

Artículo 79. Asociaciones, fundaciones y corporaciones de derecho público. 150

[. . .]

§ 20. Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía 151

Preámbulo 151
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 154
CAPÍTULO II. De la constitución de las fundaciones 156
CAPÍTULO III. Del gobierno de las fundaciones 158
CAPÍTULO IV. Del régimen económico de las fundaciones 162
CAPÍTULO V. Del funcionamiento y actividad de las fundaciones 163
CAPÍTULO VI. De la modificación, fusión, extinción y liquidación de las fundaciones 166
CAPÍTULO VII. Del Protectorado de las Fundaciones Andaluzas 168
CAPÍTULO VIII. Del Registro de Fundaciones de Andalucía 170
CAPÍTULO IX. Del Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía 171
CAPÍTULO X. Fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía 171
Disposiciones adicionales 172
Disposiciones transitorias 173
Disposiciones derogatorias 174

Disposiciones finales 174

2. ARAGÓN

§ 21. Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón. [Inclusión parcial] 175

[. . .]

TÍTULO V. Competencias de la Comunidad Autónoma 175

[. . .]

Artículo 71. Competencias exclusivas. 175

[. . .]

§ 22. Ley 4/2014, de 26 de junio, de Fundaciones Bancarias de Aragón. [Inclusión parcial] 179

Preámbulo 179
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 181
Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación. 181
Artículo 2. Objeto y fines de las fundaciones bancarias. 181
Artículo 3. Régimen jurídico. 181
CAPÍTULO II. Transformación 181
Artículo 4. Transformación de fundaciones bancarias en fundaciones ordinarias. 181
Artículo 5. Transformación de fundaciones ordinarias en fundaciones bancarias. 181
Artículo 6. Transformación de cajas de ahorros en fundaciones bancarias u ordinarias. 182
CAPÍTULO III. Órganos de gobierno 182
Artículo 7. Órganos de gobierno. 182
Artículo 8. Patronato. 182
Artículo 9. Patronos. 183
Artículo 10. Porcentajes de representación. 183
Artículo 11. Requisitos de los patronos. 183
Artículo 12. Incompatibilidades. 184
Artículo 13. Nombramiento de los patronos en representación de la Comunidad Autónoma de Aragón. 184
Artículo 14. Retribución. 184
Artículo 15. Duración del mandato. 184
Artículo 16. Cese. 185
Artículo 17. Presidencia del patronato. 185
Artículo 18. Director general. 185
Artículo 19. Secretario de la fundación. 185
CAPÍTULO IV. Obra social 185
Artículo 20. Obra social. 185
Artículo 21. Ejecución de la obra social. 185
Artículo 22. Presupuesto de la obra social. 186
Artículo 23. Fundaciones bancarias no domiciliadas en Aragón. 186
CAPÍTULO V. Informe de gobierno corporativo 186
Artículo 24. Informe de gobierno corporativo. 186
CAPÍTULO VI. Protectorado 187
Artículo 25. Protectorado. 187
Artículo 26. Registro. 187
CAPÍTULO VII. Régimen sancionador 187
Artículo 27. Infracciones. 187
Artículo 28. Sujetos responsables. 187
Artículo 29. Sanciones. 188
Artículo 30. Competencia. 188
Disposiciones adicionales 188
Disposición adicional primera. Fundaciones ordinarias. 188
Disposición adicional segunda. Aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines de las fundaciones bancarias. 188
Disposición adicional tercera. Montes de piedad. 189
Disposiciones transitorias 189
Disposición transitoria primera. Cajas de ahorros de ejercicio indirecto. 189
Disposición transitoria segunda. Compatibilidad temporal de consejeros. 189

Disposición transitoria tercera. Fundaciones de carácter especial. 189
Disposiciones derogatorias 189
Disposición derogatoria única. Derogación normativa.. 189

[. . .]

«CAPÍTULO V. Gobierno corporativo 190
Disposiciones finales 190
Disposición final segunda. Habilitación normativa. 190
Disposición final tercera. Entrada en vigor. 190

3. CANARIAS

§ 23. Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias. [Inclusión parcial] 191

[. . .]

TÍTULO V. De las competencias 191

[. . .]

CAPÍTULO II. Materias institucionales y administrativas 191

[. . .]

Artículo 110. Asociaciones y fundaciones.. 191

[. . .]

§ 24. Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias. 193

Preámbulo 193
CAPÍTULO PRELIMINAR. Disposiciones generales 195
CAPÍTULO I 195
Sección 1.ª Constitución de la fundación 195
Sección 2.ª Escritura de constitución 195
Sección 3.ª Inscripción registral 197
CAPÍTULO II. 197
Sección 1.ª El fin fundacional. 197
Sección 2.ª Dotación 197
Sección 3.ª El patrimonio de la fundación 197
Sección 4.ª Órgano de gobierno 198
CAPÍTULO III. Actividad fundacional. 200
CAPÍTULO IV. Modificación, fusión, federación y extinción de la fundación 202
Sección 1.ª Modificación de los estatutos 202
Sección 2.ª Fusión y federación 202
Sección 3.ª Extinción 202
CAPÍTULO V 203
Sección 1.ª Protectorado de Fundaciones Canarias 203
Sección 2.ª Consejo asesor del Protectorado de Fundaciones Canarias 204
Sección 3.ª Registro de Fundaciones de Canarias 204
CAPÍTULO VI. Fundaciones públicas 205
Disposiciones adicionales 206
Disposiciones transitorias 206
Disposiciones derogatorias 206
Disposiciones finales 206

4. CANTABRIA

§ 25. Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Cantabria. [Inclusión parcial] . . . 207

[. . .]

TÍTULO II. De las competencias de Cantabria . . . 207
Artículo 24. . . . 207

[. . .]

§ 26. Ley 6/2020, de 15 de julio, de Fundaciones de Cantabria. . . . 209

Preámbulo . . . 209
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 212
CAPÍTULO II. Constitución de la Fundación . . . 213
CAPÍTULO III. Gobierno de la Fundación . . . 213
CAPÍTULO IV. Patrimonio de la fundación . . . 216
CAPÍTULO V. Funcionamiento y actividad de la fundación . . . 218
CAPÍTULO VI. Modificación, fusión, escisión, extinción y liquidación . . . 222
CAPÍTULO VII. El Protectorado . . . 224
CAPÍTULO VIII. El Registro de Fundaciones . . . 226
Disposiciones adicionales . . . 228
Disposiciones transitorias . . . 229
Disposiciones derogatorias . . . 230
Disposiciones finales . . . 230

5. CASTILLA-LA MANCHA

§ 27. Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha. [Inclusión parcial] . . . 231

[. . .]

TITULO IV. De las competencias de la Junta de Comunidades . . . 231
CAPITULO UNICO. De las competencias en general . . . 231
Artículo 31. . . . 231

[. . .]

§ 28. Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha . . . 233

Preámbulo . . . 233
TÍTULO I. Disposiciones generales . . . 236
TÍTULO II. De la promoción y el desarrollo del Mecenazgo Cultural . . . 239
TÍTULO III. De las modalidades de Mecenazgo Cultural . . . 241
CAPÍTULO I. Donaciones incentivadas fiscalmente . . . 241
CAPÍTULO II. Cesiones de uso o contratos de comodato incentivados fiscalmente . . . 242
CAPÍTULO III. Convenios de colaboración empresarial incentivados fiscalmente . . . 243
TÍTULO IV. Medidas tributarias . . . 243
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 243
CAPÍTULO II. Créditos fiscales . . . 244
Disposiciones adicionales . . . 245
Disposiciones derogatorias . . . 245
Disposiciones finales . . . 245

6. CASTILLA Y LEÓN

§ 29. Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León. [Inclusión parcial] . . . 248

[. . .]

TÍTULO V. Competencias de la Comunidad . . . 248

[. . .]

Artículo 70. Competencias exclusivas. . . . 248

[. . .]

§ 30. Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León . . . 251

Preámbulo . . . 251
TÍTULO I. Disposiciones generales . . . 253
TÍTULO II. Constitución de la Fundación . . . 254
TÍTULO III. Gobierno de la Fundación . . . 255
TÍTULO IV. Patrimonio de la Fundación . . . 258
TÍTULO V. Funcionamiento y actividad de la Fundación. . . . 259
TÍTULO VI. Modificación, fusión y extinción de la Fundación . . . 261
TÍTULO VII. El Protectorado. . . . 263
TÍTULO VIII. El Registro de Fundaciones . . . 264
Disposiciones adicionales . . . 265
Disposiciones transitorias . . . 265
Disposiciones finales . . . 265

7. CATALUÑA

§ 31. Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. [Inclusión parcial] . . . 266

[. . .]

TÍTULO IV. De las competencias. . . . 266

[. . .]

CAPÍTULO II. Las materias de las competencias . . . 266

[. . .]

Artículo 118. Asociaciones y fundaciones.. . . . 266

[. . .]

§ 32. Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas. [Inclusión parcial] . . . 268

[. . .]

TÍTULO I. Disposiciones generales. . . . 268
CAPÍTULO I. La personalidad jurídica y sus atributos . . . 268
Artículo 311-1. Ámbito de aplicación. . . . 268
Artículo 311-2. Personalidad jurídica. . . . 268
Artículo 311-3. Capacidad.. . . . 269
Artículo 311-4. Denominación. . . . 269
Artículo 311-5. Reserva temporal de denominación.. . . . 269
Artículo 311-6. Uso de denominaciones no permitidas. . . . 269
Artículo 311-7. Uso indebido de la denominación del tipo de persona jurídica. . . . 269

Artículo 311-8. Domicilio. . . . 270
Artículo 311-9. Fundaciones y asociaciones reguladas por otras leyes. . . . 270
CAPÍTULO II. Actuación y representación de las personas jurídicas . . . 270
Artículo 312-1. Actuación orgánica. . . . 270
Artículo 312-2. Autonomía organizativa. . . . 271
Artículo 312-3. Composición de los órganos colegiados. . . . 271
Artículo 312-4. Convocatoria. . . . 271
Artículo 312-5. Reunión. . . . 271

[. . .]

CAPÍTULO III. Régimen contable y documental . . . 272
Artículo 313-1. Deberes contables. . . . 272
Artículo 313-2. Libros de contabilidad. . . . 272
Artículo 313-3. Libros de actas y otros libros o registros. . . . 272
CAPÍTULO IV. Modificaciones estructurales y liquidación . . . 272
Sección primera. Fusión, escisión y transformación . . . 272
Artículo 314-1. Fusión. . . . 272
Artículo 314-2. Escisión. . . . 273
Artículo 314-3. Transformación. . . . 274
Sección segunda. Liquidación . . . 274
Artículo 314-4. Modalidades y período de liquidación. . . . 274
Artículo 314-5. Órgano de liquidación. . . . 274
Artículo 314-6. Operaciones de liquidación. . . . 275
Artículo 314-7. Cesión global del activo y el pasivo. . . . 275
Artículo 314-8. Informes de liquidación. . . . 275
CAPÍTULO V. Publicidad registral . . . 276
Artículo 315-1. Registros de personas jurídicas. . . . 276
Artículo 315-2. Constancia registral de las personas jurídicas. . . . 276
Artículo 315-3. Calificación. . . . 277
Artículo 315-4. Presentación de documentos. . . . 277
Artículo 315-5. Requisitos de acceso a los registros. . . . 277
Artículo 315-6. Legitimación. . . . 277
Artículo 315-7. Publicidad material. . . . 277
Artículo 315-8. Publicidad formal. . . . 278

[. . .]

TÍTULO III. De las fundaciones . . . 278
CAPÍTULO I. Naturaleza y constitución . . . 278
Artículo 331-1. Conceptos y principios. . . . 278
Artículo 331-2. Capacidad para la constitución. . . . 279
Artículo 331-3. Modalidades de constitución. . . . 279
Artículo 331-4. Carta fundacional. . . . 279
Artículo 331-5. Dotación inicial e incrementos de dotación. . . . 279
Artículo 331-6. Aportación de la dotación. . . . 280
Artículo 331-7. Financiación de las actividades. . . . 280
Artículo 331-8. Fundaciones temporales. . . . 280
Artículo 331-9. Estatutos. . . . 281
Artículo 331-10. Inscripción. . . . 281
Artículo 331-11. Funciones de suplencia. . . . 281
Artículo 331-12. Destino de los bienes por imposibilidad de constitución. . . . 282
CAPÍTULO II. Organización y funcionamiento . . . 282
Artículo 332-1. Atribuciones del patronato y delegación de funciones. . . . 282
Artículo 332-2. Dirección de la gestión ordinaria. . . . 282
Artículo 332-3. Composición del patronato y requisitos para ser miembro del mismo. . . . 283
Artículo 332-4. Designación y ejercicio del cargo de patrono. . . . 283
Artículo 332-5. Aceptación y duración del cargo. . . . 283
Artículo 332-6. Falta de miembros del patronato. . . . 283
Artículo 332-7. Convocatoria. . . . 284
Artículo 332-8. Ejercicio de las funciones de gobierno. . . . 284
Artículo 332-9. Conflicto de intereses y autocontratación. . . . 284
Artículo 332-10. Gratuidad de los cargos. . . . 285
Artículo 332-11. Responsabilidad. . . . 285
Artículo 332-12. Cese en el cargo. . . . 286

[. . .]

CAPÍTULO III. Régimen económico . . . 286
Sección primera. Patrimonio y actividades económicas de la fundación . . . 286
Artículo 333-1. Actos de disposición. . . . 286
Artículo 333-2. Aplicación obligatoria. . . . 287
Artículo 333-3. Gastos de funcionamiento. . . . 287
Artículo 333-4. Participación en sociedades. . . . 287
Artículo 333-5. Gestión directa de explotaciones económicas. . . . 287
Artículo 333-6. Remuneración de actividades. . . . 288
Sección segunda. Cuentas anuales . . . 288
Artículo 333-7. Inventario y cuentas anuales. . . . 288
Artículo 333-8. Contenido de las cuentas. . . . 288
Artículo 333-9. Aprobación y presentación de las cuentas. . . . 288
Artículo 333-10. Presentación de un informe anual sobre el cumplimiento del código de conducta. . . . 288
Artículo 333-11. Auditoría de cuentas. . . . 288
Artículo 333-12. Publicidad de la documentación económica. . . . 289
CAPÍTULO IV. Fondos especiales. . . . 289
Artículo 334-1. Naturaleza. . . . 289
Artículo 334-2. Constitución del fondo. . . . 289
Artículo 334-3. Contenido del acta de constitución. . . . 289
Artículo 334-4. Deberes de la fundación titular de fondos. . . . 289
Artículo 334-5. Modificación. . . . 290
Artículo 334-6. Causas de extinción. . . . 290
Artículo 334-7. Destino del patrimonio restante. . . . 290
Artículo 334-8. Publicidad. . . . 290
CAPÍTULO V. Modificaciones estructurales y disolución . . . 290
Artículo 335-1. Modificación de estatutos. . . . 290
Artículo 335-2. Fusión. . . . 291
Artículo 335-3. Escisión. . . . 291
Artículo 335-4. Causas de disolución. . . . 291
Artículo 335-5. Procedimiento de disolución. . . . 291
Artículo 335-6. Destino del patrimonio restante. . . . 292
CAPÍTULO VI. El protectorado . . . 292
Artículo 336-1. Organización y ámbito de actuación. . . . 292
Artículo 336-2. Funciones. . . . 292
Artículo 336-3. Incumplimiento del deber de presentación de las cuentas. . . . 293
Artículo 336-4. Intervención judicial. . . . 293

[. . .]

Disposiciones adicionales . . . 293
Disposición adicional segunda. Reglas aplicables a los actos de disposición y al deber de reinversión de la fundación. . . . 293

[. . .]

Disposiciones transitorias . . . 293
Disposición transitoria primera. Adaptación de estatutos y régimen de la dotación. . . . 293
Disposición transitoria segunda. Solicitudes de inscripción de fundaciones. . . . 294
Disposición transitoria tercera. Cuentas anuales de las fundaciones. . . . 294
Disposición transitoria cuarta. Funciones del protectorado. . . . 294

[. . .]

Disposiciones finales . . . 294
Disposición final primera. Ineficacia de estatutos y de otras reglas de régimen interno. . . . 294
Disposición final segunda. Aplicación subsidiaria. . . . 294
Disposición final tercera. Remisiones de los estatutos de las fundaciones a otras leyes de fundaciones. . . . 294
Disposición final cuarta. Modificación de la disposición transitoria primera de la Ley 7/2006. . . . 294
Disposición final quinta. Entrada en vigor. . . . 295

§ 33. Ley 21/2014, de 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública . . . 296

Preámbulo . . . 296
TÍTULO I. Disposiciones generales y transparencia . . . 301
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 301
CAPÍTULO II. Transparencia. . . . 301
TÍTULO II. El Protectorado. . . . 302

TÍTULO III. Órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública . . . 304
TÍTULO IV. Régimen jurídico de los actos del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública . . . 305
CAPÍTULO I. Régimen jurídico . . . 305
CAPÍTULO II. Entidades vinculadas a las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública . . . 305
CAPÍTULO III. Deber de colaboración . . . 306
CAPÍTULO IV. Intervención temporal de las fundaciones . . . 307
TÍTULO V. Potestad inspectora y régimen sancionador . . . 307
CAPÍTULO I. Potestad inspectora del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública . . . 307
CAPÍTULO II. Régimen sancionador de las fundaciones y de las asociaciones declaradas de utilidad pública . . . 310
Disposiciones adicionales . . . 313
Disposiciones transitorias . . . 315
Disposiciones derogatorias . . . 315
Disposiciones finales . . . 315

8. COMUNIDAD DE MADRID

§ 34. Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. [Inclusión parcial] . . . 317

[. . .]

TITULO II. De las competencias de la Comunidad . . . 317
Artículo 26 . . . 317

[. . .]

§ 35. Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid . . . 320

Preámbulo . . . 320
TÍTULO PRELIMINAR . . . 321
TÍTULO I. Normas especiales aplicables a las personas jurídico-públicas . . . 323
TÍTULO II. Gobierno de las fundaciones . . . 323
TÍTULO III. Patrimonio de las fundaciones . . . 324
TÍTULO IV. Funcionamiento y actividad de las fundaciones . . . 325
TÍTULO V. Modificación, fusión y extinción de las fundaciones . . . 328
TÍTULO VI. El Protectorado y el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid . . . 328
TÍTULO VII. Consejo de Fundaciones de la Comunidad de Madrid . . . 330
Disposiciones adicionales . . . 330
Disposiciones transitorias . . . 331
Disposiciones derogatorias . . . 332
Disposiciones finales . . . 332

9. COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

§ 36. Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. [Inclusión parcial] . . . 333

[. . .]

TÍTULO II. Facultades y competencias de Navarra . . . 333

[. . .]

CAPÍTULO II. Delimitación de facultades y competencias . . . 333
Artículo 44 . . . 333

[. . .]

§ 37. Ley 1/1973 de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra. [Inclusión parcial] . . . 335

[. . .]

COMPILACIÓN DEL DERECHO CIVIL FORAL DE NAVARRA . . . 335
LIBRO PRELIMINAR . . . 339

[. . .]

TÍTULO III. Del ejercicio de los derechos y de las declaraciones de voluntad . . . 339

[. . .]

Ley 15. . . . 339
Ley 16. . . . 339

[. . .]

LIBRO I. De las Personas, de la Familia y de la Casa navarra . . . 339
TÍTULO I. De las Personas Jurídicas, los Patrimonios especialmente protegidos y otros Entes sin personalidad . . . 339
CAPÍTULO I. Personas jurídicas . . . 339
Ley 42. . . . 339
Ley 43. . . . 340
CAPÍTULO II. Patrimonios protegidos para miembros con discapacidad o dependencia de la comunidad o grupo familiar . . . 340
Ley 44. Patrimonios protegidos. . . . 340
Ley 45. . . . 341
CAPÍTULO III. Otros entes sin personalidad. . . . 342
Ley 46. . . . 342
TÍTULO II. De la capacidad y representación de las personas individuales . . . 342
Ley 47. . . . 342

[. . .]

CAPÍTULO IV. De la reserva del bínubo . . . 343

[. . .]

§ 38. Ley Foral 2/2014, de 17 de febrero, por la que se regulan los órganos rectores de determinadas fundaciones. . . . 344

Preámbulo . . . 344
CAPÍTULO I. Órganos de gobierno, administración, gestión y representación. . . . 345
CAPÍTULO II. Del patronato y de los patronos. . . . 345
CAPÍTULO II bis. El Protectorado . . . 348
CAPÍTULO III. La presidencia . . . 349
CAPÍTULO IV. La dirección. . . . 349
CAPÍTULO V. De la secretaría . . . 349
CAPÍTULO VI. Obligaciones y control de la fundación. . . . 350
Disposiciones adicionales . . . 350
Disposiciones transitorias . . . 351
Disposiciones finales . . . 351

§ 39. Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra . . . 352

Preámbulo . . . 352
TÍTULO I. Concepto, creación y devenir jurídico . . . 356
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 356
CAPÍTULO II. Constitución . . . 359
CAPÍTULO III. Modificación, fusión, escisión y extinción de Fundaciones . . . 361
TÍTULO II. Funcionamiento y régimen económico . . . 363
CAPÍTULO I. Gobierno de las fundaciones. . . . 363
Sección primera. El Patronato . . . 363
Sección segunda. Facultades y funcionamiento del Patronato . . . 367
Sección tercera. Delegación de Facultades y Apoderamientos . . . 369

Sección cuarta. Otros órganos de la fundación . . . 369
CAPÍTULO II. Requisitos de actuación de las Fundaciones y Régimen Económico . . . 370
Sección primera. Reglas básicas para la aplicación de los recursos y para la determinación de las personas beneficiarias . . . 370
Sección segunda. Régimen Documental, Económico y Contable . . . 370
TÍTULO III. Intervención administrativa . . . 373
CAPÍTULO I. El Registro de Fundaciones de Navarra . . . 373
Sección primera. Disposiciones generales . . . 373
Sección segunda. Contenido, procedimientos y organización básica del Registro de Fundaciones de Navarra 375
CAPÍTULO II. El Protectorado . . . 376
CAPÍTULO III. Las Fundaciones Públicas de la Administración Pública Foral . . . 378
Disposiciones transitorias . . . 379
Disposiciones derogatorias . . . 379
Disposiciones finales . . . 380

§ 40. Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo . . . 381

Preámbulo . . . 381
Artículos . . . 382
Disposiciones adicionales . . . 382
Disposiciones derogatorias . . . 383
Disposiciones finales . . . 383
TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS FUNDACIONES Y OTRAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS, Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO . . . 383
TÍTULO I. Régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos . . . 383
CAPÍTULO I. Ámbito de aplicación, requisitos, adquisición y pérdida del régimen tributario especial . . . 383
CAPÍTULO II. Régimen tributario especial . . . 385
Sección 1.ª Impuesto sobre sociedades . . . 385
Sección 2.ª Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . . . 386
Sección 3.ª Tributos locales . . . 387
TÍTULO II. Incentivos fiscales al mecenazgo . . . 387
CAPÍTULO I. Donaciones efectuadas a las entidades que apliquen el régimen tributario especial previsto en el título I . . . 387
Sección 1.ª Donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas . . . 388
Sección 2.ª Donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades . . . 388
Sección 3.ª Actuaciones de colaboración empresarial en actividades de interés general por medio de un convenio de colaboración . . . 389
CAPÍTULO II. Incentivos fiscales al mecenazgo cultural, social, medioambiental y deportivo . . . 390
Sección 1.ª Mecenazgo cultural . . . 390
Subsección 1.ª Disposiciones generales . . . 390
Subsección 2.ª Incentivos fiscales . . . 393
Sección 2.ª Mecenazgo social . . . 394
Sección 3.ª Mecenazgo medioambiental . . . 396
Sección 4.ª Mecenazgo deportivo . . . 398
Sección 5.ª Incentivos fiscales al mecenazgo social, medioambiental y deportivo . . . 400
CAPÍTULO III.. Otras actividades de colaboración empresarial . . . 401
CAPÍTULO IV. Requisitos e incompatibilidades para la aplicación de los incentivos fiscales de este título . . . 402
Disposiciones transitorias . . . 405

10. COMUNIDAD VALENCIANA

§ 41. Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. [Inclusión parcial] . . . 406

[. . .]

TÍTULO IV. Las Competencias . . . 406
Artículo 49 . . . 406

[. . .]

§ 42. Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana 409

Preámbulo 409
TÍTULO I. De las fundaciones 410
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 410
CAPÍTULO II. Constitución de las fundaciones 411
CAPÍTULO III. Gobierno de la fundación 414
CAPÍTULO IV. Régimen económico de las fundaciones 416
CAPÍTULO V. Modificación, fusión, extinción y liquidación 421
TÍTULO II. El Protectorado y el Registro de Fundaciones 422
CAPÍTULO I. El Protectorado de la Generalidad Valenciana 422
CAPÍTULO II. El Registro de Fundaciones de la Comunidad Valenciana 423
TÍTULO III. Fundaciones del sector público de la Generalitat 423
Disposiciones adicionales 426
Disposiciones transitorias 427
Disposiciones derogatorias 428
Disposiciones finales 429

§ 43. Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana. 430

Preámbulo 430
TÍTULO I. Disposiciones generales 433
TÍTULO II. El Consell Assessor del Mecenatge 435
TÍTULO III. La Oficina del Mecenatge 436
TÍTULO IV. Declaración de interés social 436
Disposiciones transitorias 438
Disposiciones derogatorias 438
Disposiciones finales 438

11. EXTREMADURA

§ 44. Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura. [Inclusión parcial] 442

[. . .]

TÍTULO I. De las competencias de la Comunidad Autónoma de Extremadura 442

[. . .]

Artículo 9. Competencias exclusivas 442

[. . .]

12. GALICIA

§ 45. Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia. [Inclusión parcial] 445

[. . .]

TÍTULO II. De las competencias de Galicia 445
CAPÍTULO I. De las competencias en general 445
Artículo 27 445

[. . .]

§ 46. Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego 447

Preámbulo 447
CAPÍTULO I. Disposiciones generales 449
CAPÍTULO II. Constitución de la fundación 451
CAPÍTULO III. Gobierno de la fundación 453
CAPÍTULO IV. Régimen económico de la fundación 457
CAPÍTULO V. Funcionamiento y actividad de la fundación 458
CAPÍTULO VI. Modificación de los estatutos. Fusión, escisión y extinción de la fundación 462
CAPÍTULO VII. El protectorado 464
CAPÍTULO VIII. El Registro de Fundaciones de Interés Gallego 466
CAPÍTULO IX. Del Consejo Superior de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Galicia 467
CAPÍTULO X. De las fundaciones del sector público de Galicia 468
Disposiciones adicionales 468
Disposiciones transitorias 468
Disposiciones derogatorias 469
Disposiciones finales 469

13. ILLES BALEARS

§ 47. Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears. [Inclusión parcial] 470

[. . .]

TÍTULO III. De las competencias de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears 470
Artículo 30. Competencias exclusivas 470

[. . .]

§ 48. Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias 473

Preámbulo 473
TÍTULO I. Disposiciones generales 475
TÍTULO II. Declaración de interés social 477
TÍTULO III. Requisitos, bases de las deducciones y las reducciones y justificación relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y a determinado consumo cultural 478
CAPÍTULO I. Donaciones incentivadas fiscalmente 478
CAPÍTULO II. Cesiones de uso o contratos de comodato incentivados fiscalmente 479
CAPÍTULO III. Convenios de colaboración empresarial incentivados fiscalmente 479
CAPÍTULO IV. Consumo cultural incentivado fiscalmente 480
Disposiciones adicionales 480
Disposiciones finales 480

14. LA RIOJA

§ 49. Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja. [Inclusión parcial] 485

[. . .]

TITULO I. De las competencias de la Comunidad Autónoma 485
CAPITULO I. De las competencias exclusivas 485
Artículo 8 485

[. . .]

§ 50. Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja 488

Preámbulo 488
TÍTULO I. Disposiciones generales 491

TÍTULO II. Constitución de la fundación . . . 492
TÍTULO III. Gobierno de la fundación . . . 493
TÍTULO IV. Patrimonio de la fundación . . . 497
TÍTULO V. Funcionamiento y actividad de la fundación . . . 499
TÍTULO VI. Modificación, fusión y extinción de la fundación . . . 501
TÍTULO VII. El Protectorado . . . 503
TÍTULO VIII. El Registro de fundaciones . . . 506
Disposiciones adicionales . . . 508
Disposiciones transitorias . . . 508
Disposiciones finales . . . 508

15. PAÍS VASCO

§ 51. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco. [Inclusión parcial] . . . 509

[. . .]

TÍTULO I. De las competencias del País Vasco . . . 509
Artículo 10. . . . 509

[. . .]

§ 52. Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco. . . . 512

Preámbulo . . . 512
CAPÍTULO I. La Fundación . . . 518
Sección primera. Disposiciones Generales . . . 518
Sección segunda. La constitución de las fundaciones . . . 521
Artículo 12. Dotación de la fundación. . . . 522
Sección tercera. El gobierno de las fundaciones. . . . 523
Artículo 13. Patronato de la fundación. . . . 523
Artículo 14. Composición del patronato. . . . 523
Sección cuarta. Patrimonio . . . 527
Sección quinta. Funcionamiento y actividades de las fundaciones . . . 529
Artículo 30. Financiación y actividades económicas y mercantiles. . . . 530
Artículo 33. Auditoría de cuentas. . . . 531
Sección sexta. Modificación de los estatutos y fusión, escisión y extinción de las fundaciones . . . 533
Sección séptima. La transformación de las fundaciones . . . 536
CAPÍTULO II. Intervención y organización de la administración en materia de fundaciones . . . 536
Sección primera. Protectorado y registro de fundaciones del País Vasco . . . 536
Artículo 47. Tramitación electrónica. . . . 537
Sección segunda. El protectorado de fundaciones del País Vasco . . . 537
Artículo 48. Naturaleza y organización del protectorado. . . . 537
Artículo 49. Funciones del protectorado. . . . 537
Sección tercera. Registro de Fundaciones del País Vasco . . . 540
Sección cuarta. El Consejo Vasco de Fundaciones . . . 541
CAPÍTULO III. Fundaciones especiales . . . 542
CAPÍTULO IV. Régimen sancionador de las fundaciones. . . . 543
Disposiciones adicionales . . . 545
Disposición adicional primera. Fundaciones vinculadas a los partidos políticos. . . . 545
Disposición adicional segunda. Requerimientos de información a otras administraciones. . . . 545
Disposición adicional séptima. Modificación del Decreto Legislativo 1/2007, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco. . . . 546
Disposiciones transitorias . . . 546
Disposiciones derogatorias . . . 547
Disposiciones finales . . . 547
Disposición final primera. Desarrollo reglamentario. . . . 547

16. PRINCIPADO DE ASTURIAS

§ 53. Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias. [Inclusión parcial] . . . 548

[. . .]

TITULO I. De las competencias del Principado de Asturias . . . 548
Artículo 10. . . . 548

[. . .]

17. REGIÓN DE MURCIA

§ 54. Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia. [Inclusión parcial] . . . 551

[. . .]

TITULO I. De las competencias de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. . . . 551
Artículo 10. . . . 551

[. . .]

III. NORMATIVA TRIBUTARIA ESTATAL

§ 55. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo . . . 554

Preámbulo . . . 554
TÍTULO I. Objeto y ámbito de aplicación . . . 559
TÍTULO II. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos . . . 559
CAPÍTULO I. Normas generales . . . 559
CAPÍTULO II. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes . . . 562
CAPÍTULO III. Tributos locales . . . 565
TÍTULO III. Incentivos fiscales al mecenazgo . . . 566
CAPÍTULO I. Entidades beneficiarias . . . 566
CAPÍTULO II. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones . . . 566
CAPÍTULO III. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo . . . 569
Disposiciones adicionales . . . 571
Disposiciones transitorias . . . 578
Disposiciones derogatorias . . . 579
Disposiciones finales . . . 579
ANEXO . . . 579

§ 56. Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo . . . 581

Preámbulo . . . 581
Artículos . . . 582
Disposiciones derogatorias . . . 582
Disposiciones finales . . . 583
REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO . . . 585
CAPÍTULO I. Procedimiento para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, memoria económica y acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener e ingresar a cuenta 585
CAPÍTULO II. Procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo . . . 587

CAPÍTULO III. Procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público . . . 588
Disposiciones adicionales . . . 591
Disposiciones transitorias . . . 591

§ 57. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Inclusión parcial] . . . 592

TÍTULO I. Naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto . . . 592
Artículo 1. Naturaleza. . . . 592

[. . .]

TÍTULO III. Contribuyentes . . . 592
Artículo 7. Contribuyentes. . . . 592
Artículo 8. Residencia y domicilio fiscal. . . . 593
Artículo 9. Exenciones. . . . 593
TÍTULO IV. La base imponible . . . 594

[. . .]

CAPÍTULO V. Reducciones en la base imponible. . . . 594

[. . .]

Artículo 24. Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias. . . . 594

[. . .]

TÍTULO VI. Deuda tributaria. . . . 595
CAPÍTULO I. Tipo de gravamen y cuota integra. . . . 595
Artículo 29. El tipo de gravamen. . . . 595

[. . .]

TÍTULO VII. Regímenes tributarios especiales . . . 598
CAPÍTULO I. Definición y reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales . . . 598
Artículo 42. Definición y reglas de aplicación. . . . 598

[. . .]

CAPÍTULO XIV. Régimen de entidades parcialmente exentas. . . . 598
Artículo 109. Ámbito de aplicación. . . . 598
Artículo 110. Rentas exentas. . . . 598
Artículo 111. Determinación de la base imponible. . . . 599

[. . .]

TÍTULO VIII. Gestión del Impuesto . . . 599

[. . .]

CAPÍTULO III. Declaración, autoliquidación y liquidación provisional . . . 599
Artículo 124. Declaraciones. . . . 599

[. . .]

Disposiciones adicionales . . . 600
Disposición adicional decimoséptima. Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables. . . . 600

[. . .]

Disposiciones transitorias . . . 602
Disposición transitoria cuadragésima. Régimen de tributación de las participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones. . . . 602

[. . .]

§ 58. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. [Inclusión parcial]. . . . 603

TÍTULO PRELIMINAR. Naturaleza y ámbito de aplicación. . . . 603
Artículo 1. Naturaleza del impuesto. . . . 603

[. . .]

TÍTULO I. Delimitación del hecho imponible . . . 603
Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 603
Artículo 4. Hecho imponible. . . . 603
Artículo 5. Concepto de empresario o profesional. . . . 604
Artículo 6. Concepto de edificaciones. . . . 605
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. . . . 605
Artículo 8. Concepto de entrega de bienes. . . . 608
Artículo 8 bis. Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital. . . . 609
Artículo 9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes. . . . 609
Artículo 9 bis. Acuerdo de ventas de bienes en consigna. . . . 612
Artículo 10. Concepto de transformación. . . . 613
Artículo 11. Concepto de prestación de servicios. . . . 613
Artículo 12. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios. . . . 614
Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . 614
Artículo 13. Hecho imponible. . . . 614
Artículo 14. Adquisiciones no sujetas. . . . 615
Artículo 15. Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes. . . . 615
Artículo 16. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. . . . 616
Capítulo III. Importaciones de bienes . . . 616
Artículo 17. Hecho imponible. . . . 616
Artículo 18. Concepto de importación de bienes. . . . 616
Artículo 19. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes. . . . 617
TÍTULO II. Exenciones . . . 618
CAPÍTULO I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 618
Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores. . . . 618
Artículo 20 bis. Exención de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital. . . . 626

[. . .]

TÍTULO VII. El tipo impositivo . . . 626
Artículo 90. Tipo impositivo general. . . . 626
Artículo 91. Tipos impositivos reducidos. . . . 626

[. . .]

Disposiciones finales . . . 631
Disposición final tercera. Entrada en vigor de la Ley.. . . . 631

§ 59. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. [Inclusión parcial] . . . 632

[. . .]

Título II. Exenciones . . . 632
Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 632

[. . .]

Artículo 6. Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social. . . . 632

[. . .]

§ 60. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. [Inclusión parcial]. . . . 634

[. . .]

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS . . . 634
TÍTULO PRELIMINAR. Naturaleza y contenido . . . 634
Artículo 1. . . . 634
Artículo 2. . . . 634
Artículo 3. . . . 635
Artículo 4. . . . 635
Artículo 5. . . . 635

[. . .]

TÍTULO IV. Disposiciones comunes . . . 635
Beneficios fiscales . . . 635
Artículo 45. . . . 635

[. . .]

§ 61. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. [Inclusión parcial]. . . . 643

[. . .]

TÍTULO II. Recursos de los municipios . . . 643

[. . .]

CAPÍTULO II. Tributos propios . . . 643

[. . .]

Sección 3.ª Impuestos . . . 643

[. . .]

Subsección 6.ª Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana . . . 643

[. . .]

Artículo 105. Exenciones. . . . 643
Artículo 106. Sujetos pasivos. . . . 644

[. . .]

IV. NORMATIVA TRIBUTARIA AUTONÓMICA

1. ARAGÓN

§ 62. Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial] . . . 646

[. . .]

TÍTULO I. Disposiciones especificas aplicables a los Tributos Cedidos . . . 646
CAPÍTULO I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas . . . 646

[. . .]

Artículo 110-6. Deducción por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico. . . . 646

[. . .]

Artículo 110-21. Deducción de la cuota íntegra autonómica por gastos en clases de apoyo o refuerzo. . . . 647
Artículo 110-22. Deducción de la cuota íntegra autonómica por gastos en formación para la autonomía y la vida independiente de menores con discapacidad. . . . 648

[. . .]

Artículo 131-13. Condiciones de aplicación de los beneficios fiscales en Sucesiones.. . . . 649

[. . .]

Artículo 132-9. Bonificación en la cuota tributaria en la adquisición «inter vivos» por descendientes del donante menores veintiún años. 649

[. . .]

Disposiciones adicionales 649
Disposición adicional primera. Equiparación de las uniones de parejas estables no casadas a la conyugalidad. 649
Disposición adicional segunda. Requisitos de las entregas de importes dinerarios para la aplicación de determinados beneficios fiscales. 649

[. . .]

Disposiciones transitorias 649
Disposición transitoria quinta. Deducciones aplicables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los ejercicios impositivos 2022 y 2023 con motivo del conflicto armado en Ucrania. 649

[. . .]

2. CANTABRIA

§ 63. Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial] . . . 652

[. . .]

Texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado 652
TÍTULO I. Disposiciones específicas aplicables a los tributos cedidos. 652
CAPÍTULO I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 652

[. . .]

Artículo 2. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 652

[. . .]

Artículo 4 bis. Bonificación general. 662

[. . .]

Disposiciones adicionales 662
Disposición adicional primera. Conceptos generales y acreditación. 662
Disposición adicional segunda. Equiparación fiscal y tributaria. 662
Disposición adicional tercera. Bonificación en el Impuesto sobre el Patrimonio.. 662

[. . .]

3. CASTILLA-LA MANCHA

§ 64. Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. [Inclusión parcial] 664

CAPÍTULO I. Normas sustantivas sobre tributos cedidos 664
Sección 1.ª Impuesto sobre la renta de las personas físicas 664

[. . .]

Artículo 2 bis. Deducción por familia monoparental. 664

[. . .]

Artículo 3 bis. Deducción por gastos de guardería. 665

[. . .]

Artículo 9 bis. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago. 665

Artículo 9 ter. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas. 666
Artículo 9 quáter. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales. 666
Artículo 9 quinquies. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por personas con discapacidad. . . . 666
Artículo 10. Deducción por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad. . . . 667
Artículo 11. Deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial. 667
Artículo 11 bis. Deducciones por donaciones de bienes culturales y contribuciones a favor de la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, y para fines culturales, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha. 668

[. . .]

Artículo 12 quinquies. Deducción extraordinaria para compensar los efectos de la inflación. 668
Artículo 12 sexies. Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles. 669
Artículo 12 septies. Deducción por inversión en entidades de la economía social. 670
Artículo 13. Normas comunes para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos anteriores. 670

[. . .]

4. CASTILLA Y LEÓN

§ 65. Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. [Inclusión parcial] 672

[. . .]

TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS 672

[. . .]

CAPÍTULO I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 672

[. . .]

Artículo 9. Deducciones para la recuperación del patrimonio cultural y natural, por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación y para el fomento de la movilidad sostenible.. 672
Artículo 10. Normas comunes en la aplicación de las deducciones. 673

[. . .]

5. CATALUÑA

§ 66. Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial] 676

Artículos 676
Artículo único. 676
Disposiciones derogatorias 676
Disposición derogatoria. 676

[. . .]

TÍTULO I. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (artículo 611-1 - artículo 613-1) 677

[. . .]

CAPÍTULO II. Deducciones de la cuota íntegra autonómica 677

[. . .]

Artículo 612-6. Deducción por donaciones a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana. 678
Artículo 612-7. Deducción por donaciones a entidades que fomenten la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos. 678
Artículo 612-8. Deducción por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio. 678

[. . .]

CAPÍTULO II. Adquisiciones lucrativas entre vivos 679
Sección única. Reducciones de la base imponible 679

[. . .]

Subsección décima. Reducción por donaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro 679
Artículo 632-23. Supuesto de aplicación. 679
Artículo 632-24. Requisitos. 679

[. . .]

6. ILLES BALEARS

§ 67. Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial] 681

[. . .]

TÍTULO I. Disposiciones sustantivas aplicables a los tributos cedidos 681
CAPÍTULO I. Impuesto sobre la renta de las personas físicas 681

[. . .]

Sección 3.ª Deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra 681

[. . .]

Artículo 5. Deducción autonómica por donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación. 681
Artículo 5 bis. Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural. 682
Artículo 5 ter. Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo. 682
Artículo 5 quater. Deducción autonómica por donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana. 683
Artículo 5 quinquies. Deducción por donaciones a entidades del tercer sector. 683

[. . .]

Artículo 6 quinquies. Deducción por determinados gastos relativos a personas mayores de 65 años o a personas con discapacidad. 683
Artículo 6 sexties. Deducción por gastos derivados de la esclerosis lateral amiotrófica (ELA). 684

[. . .]

Artículo 7 bis. Deducción para el fomento de la autoocupación. 684
Artículo 7 ter. Deducción por ocupación de puestos de trabajo de difícil cobertura en las Illes Balears. . . 685

[. . .]

Artículo 14 quater. Bonificación autonómica para la adquisición de la primera vivienda habitual por jóvenes menores de treinta años y personas con discapacidad. 685

[. . .]

Artículo 36 bis. Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en el grupo III. 686

[. . .]

7. COMUNIDAD DE MADRID

§ 68. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial] 687

[. . .]

Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado 687
TÍTULO I. Disposiciones sustantivas aplicables a los tributos cedidos 687
CAPÍTULO I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 687

[. . .]

Artículo 2 bis. Mínimo por descendientes. 687
Artículo 2 ter. Mínimo por ascendientes. 688
Artículo 2 quater. Mínimo por discapacidad. 688
Sección 3ª. Deducciones autonómicas 688

[. . .]

Artículo 7 bis. Deducción por cuidado de ascendientes.. 688

[. . .]

Artículo 8 bis. Deducción por gastos derivados del arrendamiento de viviendas. 688
Artículo 8 ter. Deducción por el arrendamiento de viviendas vacías. 688
Artículo 9. Deducción por donativos a fundaciones y clubes deportivos. 689

[. . .]

Artículo 10 bis. Deducción por cambio de residencia a un municipio en riesgo de despoblación. 689
Artículo 10 ter. Deducción por adquisición de vivienda habitual en municipios en riesgo de despoblación. 690

[. . .]

Artículo 12 bis. Deducción por el pago de intereses de préstamos a estudios de Grado, Máster y Doctorado. 690

[. . .]

Artículo 17 bis. Deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero. 691
Artículo 18. Límites y requisitos formales aplicables a determinadas deducciones.. 692

[. . .]

Disposiciones transitorias 693
Disposición transitoria séptima. 693
Disposición transitoria octava. 693

[. . .]

8. REGIÓN DE MURCIA

§ 69. Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial] 695

[. . .]

Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. . . . 695
TÍTULO I. Regulación en materia de tributos cedidos 695
CAPÍTULO I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 695
Artículo 1. Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. 695

[. . .]

Artículo 13 Bis. Deducción por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional. 707

[. . .]

Disposiciones adicionales 707
Disposición adicional sexta. Aplicación temporal de cuotas reducidas para las máquinas recreativas de los tipos B y C, en los ejercicios 2020 y 2021. 707
Disposición adicional sexta [sic]. Bajas temporales de máquinas recreativas de tipo B y C en el segundo semestre del ejercicio 2020. 708
Disposición adicional séptima. Aplicación temporal de la tarifa reducida de la Tasa Fiscal sobre el Juego aplicable a Casinos, durante los ejercicios 2020 y 2021. 709
Disposición adicional séptima [sic]. Bonificación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, relativa a máquinas recreativas y de azar, correspondiente al segundo trimestre de 2020. 709

[. . .]

Disposición adicional novena. Requisito para la aplicación de la deducción por inversiones en instalaciones de recursos energéticos realizadas durante el año 2023. 709

[. . .]

V. NORMATIVA CONTABLE

§ 70. Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos 710

Preámbulo 710
Artículos 715
Disposiciones adicionales 718
Disposiciones transitorias 720
Disposiciones derogatorias 721
Disposiciones finales 721
ANEXO I. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos 721
PRIMERA PARTE. Marco conceptual de la contabilidad 732
SEGUNDA PARTE. Normas de registro y valoración 739
TERCERA PARTE. Cuentas anuales 748
CUARTA PARTE. CUADRO DE CUENTAS 792
QUINTA PARTE. DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES 797
ANEXO II. Plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. 807

§ 71. Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos 810

Preámbulo 810
Artículos 811
ANEXO. Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos 812
PRIMERA PARTE. Marco conceptual de la contabilidad 812
SEGUNDA PARTE. Normas de registro y valoración 818
TERCERA PARTE. Cuentas anuales 861
CUARTA PARTE. Cuadros de cuentas 924
QUINTA PARTE. Definiciones y relaciones contables 945

§ 72. Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos 1051

Preámbulo 1051
Artículos 1052
ANEXO. Plan de contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos 1055
PRIMERA PARTE. Marco conceptual de la contabilidad 1055
SEGUNDA PARTE. Normas de registro y valoración 1062
TERCERA PARTE. Cuentas anuales 1092

CUARTA PARTE. Cuadro de cuentas . . . 1127
QUINTA PARTE. Definiciones y relaciones contables . . . 1146

§ 73. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas . . . 1227

Preámbulo . . . 1227
PREÁMBULO . . . 1227
TÍTULO PRELIMINAR. Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones . . . 1241
TÍTULO I. De la auditoría de cuentas . . . 1244
CAPÍTULO I. De las modalidades de auditoría de cuentas . . . 1244
CAPÍTULO II. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas . . . 1248
CAPÍTULO III. Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas . . . 1254
Sección 1.ª Escepticismo y juicio profesionales . . . 1254
Sección 2.ª Independencia . . . 1254
Sección 3.ª Responsabilidad y garantía financiera . . . 1262
Sección 4.ª Organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría . . . 1263
Sección 5.ª Deberes de custodia y secreto . . . 1265
CAPÍTULO IV. De la auditoría de cuentas en entidades de interés público . . . 1266
Sección 1.ª Disposiciones comunes . . . 1266
Sección 2.ª De los informes . . . 1267
Sección 3.ª Independencia . . . 1268
Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público . . . 1270
TÍTULO II. Supervisión pública . . . 1271
CAPÍTULO I. Función supervisora . . . 1271
CAPÍTULO II. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas . . . 1275
CAPÍTULO III. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países . . . 1280
CAPÍTULO IV. Cooperación internacional . . . 1280
TÍTULO III. Régimen de infracciones y sanciones . . . 1283
TÍTULO IV. Tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas . . . 1291
TÍTULO V. Protección de datos personales . . . 1293
Disposiciones adicionales . . . 1293
Disposiciones transitorias . . . 1306
Disposiciones derogatorias . . . 1306
Disposiciones finales . . . 1306

§ 74. Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas . . . 1319

Preámbulo . . . 1319
Artículos . . . 1334
Disposiciones derogatorias . . . 1334
Disposiciones finales . . . 1334
REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS . . . 1334
TÍTULO PRELIMINAR . . . 1334
CAPÍTULO I. Ámbito de aplicación . . . 1334
CAPÍTULO II. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas . . . 1335
Sección 1.ª Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas . . . 1335
Sección 2.ª Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad . . . 1336
CAPÍTULO III. Definiciones . . . 1337
TÍTULO I. De la auditoría de cuentas . . . 1339
CAPÍTULO I. De las modalidades de auditoría de cuentas . . . 1339
Sección 1.ª Auditoría de cuentas anuales . . . 1339
Sección 2.ª Auditoría de otros estados financieros o documentos contables . . . 1341
Sección 3.ª Imposibilidad de obtener la información requerida . . . 1342
Sección 4.ª Auditoría de cuentas consolidadas . . . 1343
Sección 5.ª Actuación conjunta de auditores . . . 1344
CAPÍTULO II. Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas . . . 1345
Sección 1.ª Registro oficial de auditores de cuentas . . . 1345
Sección 2.ª Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas . . . 1348
TÍTULO II. Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas . . . 1351
CAPÍTULO I. Formación continuada . . . 1351
CAPÍTULO II. De independencia . . . 1355
Sección 1.ª Principio general de independencia . . . 1355
Sección 2.ª Incompatibilidades . . . 1359

Subsección 1.ª Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales . . . 1359
Subsección 2.ª Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados . . . 1361
Subsección 3.ª Normas comunes . . . 1362
Sección 3.ª Particularidades de las normas de extensiones . . . 1363
Sección 4.ª Contratación y prórroga . . . 1365
Sección 5.ª Honorarios . . . 1366
CAPÍTULO III. Garantía financiera . . . 1368
CAPÍTULO IV. Organización interna . . . 1369
CAPÍTULO V. Deberes de custodia y secreto . . . 1373
CAPÍTULO VI. De la auditoría de entidades de interés público . . . 1374
Sección 1.ª Del ámbito de aplicación . . . 1374
Sección 2.ª De los informes . . . 1374
Sección 3.ª Independencia . . . 1375
Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público . . . 1377
TÍTULO III. Supervisión pública . . . 1378
CAPÍTULO I. Función supervisora . . . 1378
Sección 1.ª Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas . . . 1378
Sección 2.ª Facultades de supervisión . . . 1379
Sección 3.ª Disposiciones comunes de las actuaciones de control . . . 1381
Sección 4.ª Actuaciones de investigación . . . 1383
Sección 5.ª Actuaciones de inspección . . . 1384
Sección 6.ª Comunicaciones y medios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas . . . 1386
CAPÍTULO II. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países . . . 1387
Sección 1.ª Actuaciones de control y dispensas . . . 1387
Sección 2.ª Coordinación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión . . . 1387
Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de terceros países . . . 1389
TÍTULO IV. Régimen de infracciones y sanciones . . . 1390
CAPÍTULO I. Del procedimiento sancionador . . . 1390
CAPÍTULO II. Procedimiento abreviado . . . 1393
CAPÍTULO III. Infracciones y sanciones . . . 1394
TÍTULO V. De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas . . . 1399
Disposiciones adicionales . . . 1400
Disposiciones transitorias . . . 1404

§ 75. Orden CUD/1185/2022, de 28 de noviembre, por la que se regula el alcance de la revisión formal de las cuentas anuales y de los planes de actuación que debe realizar el Protectorado de fundaciones de competencia estatal . . . 1406

Preámbulo . . . 1406
Artículos . . . 1409
Disposiciones adicionales . . . 1413
Disposiciones finales . . . 1413

§ 1

Nota de autor

En este Código de Fundaciones he pretendido recoger toda la normativa que puede ser de utilidad a la hora de conocer la regulación de estas entidades, que ha sufrido un incremento significativo en estos últimos veinticinco años.

La fundación es una figura jurídica con una larga tradición en el Derecho, que apenas estaba regulada en España en el Código Civil y en la Ley General de Beneficencia de 1849, hasta la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

La entrada en vigor de la Ley 30/1994 supuso un cambio, a mi juicio fundamental, al abandonar la concepción tradicional de las fundaciones como un patrimonio adscrito a un fin de interés general para pasar a ser consideradas una organización constituida sin ánimo de lucro. A partir de ese momento el patrimonio fundacional deja de ocupar un lugar prioritario, ya no es preciso contar de forma permanente con una fuente generadora de rentas para poder constituir una fundación. Al mismo tiempo, se reconoce la posibilidad de que las fundaciones puedan ejercer actividades económicas, ya sea de forma directa o a través de la participación y tenencia de sociedades mercantiles, algo que había sido objeto de debate durante mucho tiempo dado el carácter no lucrativo de estas entidades.

A estos cambios en la concepción y funcionamiento de las fundaciones, se unió la cesión de competencias a todas las Comunidades Autónomas para regular el Derecho de fundaciones en su ámbito territorial, a partir de 1994, ya que algunas no habían recogido esta competencia inicialmente en sus estatutos de autonomía, lo que ha dado lugar a un aumento de la normativa autonómica reguladora de estas entidades.

Al mismo tiempo, dado que las fundaciones ya no van a partir de un importante patrimonio generador de rentas con el que desarrollar sus actividades, se consideró oportuno dotarlas de un régimen fiscal favorecedor de la captación de recursos por la vía del mecenazgo. A estas instituciones se les concede un tratamiento tributario privilegiado porque complementan o, incluso, sustituyen a los poderes públicos en ciertos campos que deberían o podrían ser cubiertos por éstos, pero para los cuales no existen recursos o lo son en cuantía insuficiente. De tal modo que estas entidades están liberando al Estado de prestar ciertos servicios o permitiéndole hacerlo en una menor intensidad, lo que va a repercutir, lógicamente, en un ahorro del gasto público.

La Administración prestadora de servicios sociales puede ser una manifestación del Estado Social, pero no tiene por qué agotar el concepto. A mi juicio, debe procurar el desarrollo del Estado Social, pero puede servirse para ello de los ciudadanos y de las organizaciones creadas por los mismos. Entiendo que ésta es la interpretación que cabe extraer del contenido del artículo 9.2 de la Constitución cuando establece como una obligación de los poderes públicos *"el facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social"*. Al amparo de este precepto, cabe llegar a la conclusión de que existen mandatos constitucionales en una dirección muy concreta respecto de la urgencia de fomentar y facilitar acciones sociales provenientes de la iniciativa de los individuos y los grupos, que supongan una participación en las políticas sociales de

diversa naturaleza respecto de las que las Administraciones deben responder principal, pero no exclusivamente.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional defiende esta interpretación cuando, en el fundamento jurídico tercero, de la Sentencia 18/1984, de 7 de febrero, se afirma que:

"...es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general. (...) se viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad".

El Tribunal Constitucional nos indica explícitamente cuál es el espacio que deben ocupar hoy en día las fundaciones en el Estado Social de Derecho. No cabe ninguna duda de que se les reserva un lugar junto al Estado en la resolución de las necesidades de interés general demandadas por la sociedad. Y es más, podemos afirmar que su existencia y el desarrollo de su función de apoyo, garantiza una pluralidad en el desenvolvimiento del Estado Social y Democrático de Derecho, al permitir a las minorías que constituyan sus propias organizaciones para alcanzar aquellos fines de interés general que ellas consideran prioritarios y que el poder político puede no entender así, con lo que se fortalece la libertad y el espíritu democrático.

Por tanto, la colaboración de los particulares en la cobertura de las necesidades públicas a través de fundaciones tiene una importancia esencial en la estructura de nuestro Estado, de ahí la importancia de su regulación.

En definitiva, la razón de ser del régimen tributario especial que incentiva tanto la creación como el desarrollo de las fundaciones, encontraría su fundamento en que prestan realmente un servicio a la comunidad a través de la realización de actividades de interés general. De esta forma justifican su régimen fiscal privilegiado porque están complementando o supliendo al Estado en aquellos campos de las necesidades sociales que éste no puede cubrir o lo hace insuficientemente, originando, por tanto, un ahorro en el gasto público, lo que nos inclina a pensar que se debería favorecer su existencia a través del incentivo fiscal.

Por último, la posibilidad de ejercer actividades económicas por parte de las fundaciones, unido a su régimen fiscal especial, les exige contar con una contabilidad que permita conocer cuáles son sus fuentes de ingresos y el destino que están dando a sus rentas, de ahí la necesidad de contar con una adaptación especial del Plan General Contable.

Actualmente en España hay más de 8.000 fundaciones, su actividad supone casi el 1% del PIB español y emplean directamente a más de 240.000 trabajadores, su crecimiento es sostenido y demuestra la fortaleza de la sociedad civil, que moviliza recursos para desarrollar una labor asistencial al margen o en paralelo con la del Estado. Estos datos avalan la importancia del presente código, ya que va a ser de utilidad para quienes gestionan una fundación, para las Administraciones y para todos aquellos que se relacionan con las mismas y tiene interés en el conocimiento de su funcionamiento.

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Consejo Asesor de Garrido Abogados

ANEXO (Normativa Tributaria de Cataluña)

§ 1. Ley 21/2005, de 29 de diciembre, de medidas financieras:

*Artículo 14. Deducciones en la cuota del IRPF por donaciones a determinadas entidades. (**DEROGADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2024**)*

§ 2. Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras:

*Artículo 34. Deducción en la cuota del IRPF por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio. (**DEROGADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2024**)*

Normativa derogada por el Decreto Legislativo 1/2024 que se pueden consultar -parcialmente- en el epígrafe IV. NORMATIVA TRIBUTARIA AUTONÓMICA 5. Cataluña:

BOE-A-2024-6951 Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos.

§ 2

Constitución Española. [Inclusión parcial]

Cortes Generales
«BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978
Última modificación: 17 de febrero de 2024
Referencia: BOE-A-1978-31229

[. . .]

TÍTULO I

De los derechos y deberes fundamentales

[. . .]

CAPÍTULO SEGUNDO

Derechos y libertades

[. . .]

Sección 1.ª De los derechos fundamentales y de las libertades públicas

[. . .]

Artículo 22.

1. Se reconoce el derecho de asociación.
2. Las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales.
3. Las asociaciones constituidas al amparo de este artículo deberán inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad.
4. Las asociaciones sólo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada.
5. Se prohíben las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar.

[. . .]

Sección 2.ª De los derechos y deberes de los ciudadanos

[. . .]

Artículo 34.

1. Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.

2. Regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22.

[. . .]

§ 3

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. [Inclusión parcial]

Ministerio de Gracia y Justicia
«Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25 de julio de 1889
Última modificación: 3 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-1889-4763

[. . .]

[. . .]

LIBRO PRIMERO

De las personas

TÍTULO I

De los españoles y extranjeros

[. . .]

Artículo 28.

Las corporaciones, fundaciones y asociaciones, reconocidas por la ley y domiciliadas en España, gozarán de la nacionalidad española, siempre que tengan el concepto de personas jurídicas con arreglo a las disposiciones del presente Código.

Las asociaciones domiciliadas en el extranjero tendrán en España la consideración y los derechos que determinen los tratados o leyes especiales.

TÍTULO II

Del nacimiento y de la extinción de la personalidad civil

CAPÍTULO I

De las personas naturales

[. . .]

CAPÍTULO II

De las personas jurídicas

Artículo 35.

Son personas jurídicas:

1.º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley.

Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

2.º Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados.

Artículo 36.

Las asociaciones a que se refiere el número 2.º del artículo anterior se regirán por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, según la naturaleza de éste.

Artículo 37.

La capacidad civil de las corporaciones se regulará por las leyes que las hayan creado o reconocido; la de las asociaciones por sus estatutos, y las de las fundaciones por las reglas de su institución, debidamente aprobadas por disposición administrativa, cuando este requisito fuere necesario.

Artículo 38.

Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales, conforme a las leyes y reglas de su constitución.

La Iglesia se regirá en este punto por lo concordado entre ambas potestades, y los establecimientos de instrucción y beneficencia por lo que dispongan las leyes especiales.

Artículo 39.

Si por haber expirado el plazo durante el cual funcionaban legalmente o por haber realizado el fin para el cual se constituyeron, o por ser ya imposible aplicar a éste la actividad y los medios de que disponían, dejasen de funcionar las corporaciones, asociaciones y fundaciones, se dará a sus bienes la aplicación que las leyes, o los estatutos, o las cláusulas fundacionales, les hubiesen en esta previsión asignado. Si nada se hubiere establecido previamente, se aplicarán esos bienes a la realización de fines análogos, en interés de la región, provincia o municipio que principalmente debieran recoger los beneficios de las instituciones extinguidas.

TÍTULO III

Del domicilio

[. . .]

Artículo 41.

Cuando ni la ley que las haya creado o reconocido ni los estatutos o las reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal, o donde ejerzan las principales funciones de su instituto.

[. . .]

LIBRO TERCERO

De los diferentes modos de adquirir la propiedad

[. . .]

TÍTULO III

De las sucesiones

Disposiciones generales

[. . .]

CAPÍTULO V

Disposiciones comunes a las herencias por testamento o sin él

[. . .]

Artículo 958 bis.

Todas las referencias realizadas a la viuda en esta sección, se entenderán hechas a la viuda o al cónyuge supérstite gestante.

[. . .]

Sección 4.ª De la aceptación y repudiación de la herencia

[. . .]

Artículo 993.

Los legítimos representantes de las asociaciones, corporaciones y fundaciones capaces de adquirir podrán aceptar la herencia que a las mismas se dejare; mas para repudiarla necesitan la aprobación judicial, con audiencia del Ministerio público.

[. . .]

§ 4

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 2002
Última modificación: 2 de agosto de 2024
Referencia: BOE-A-2002-25180

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

El artículo 34 de la Constitución reconoce "el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley". Por su parte, el artículo 53.1 del texto constitucional reserva a la ley la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo segundo del Título I, entre los que se encuentra el de fundación, especificando que dichas normas legales deben en todo caso respetar el contenido esencial de tales derechos y libertades.

Hasta el momento, esta previsión constitucional se encontraba cumplida mediante la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que regulaba en un solo cuerpo legal el régimen jurídico de los entes fundacionales y las ventajas de carácter impositivo que se conceden a las personas privadas, físicas o jurídicas (sin limitarse a las de naturaleza fundacional), por sus actividades o aportaciones económicas en apoyo de determinadas finalidades de interés público o social. Dicha Ley puso fin a un régimen regulador de las fundaciones que cabría calificar de vetusto (algunas de sus normas databan de mediados del siglo XIX), fragmentario, incompleto y aun contradictorio, satisfaciendo las legítimas demandas y aspiraciones reiteradamente planteadas por el sector, y adaptando, en suma, esta normativa a las exigencias del nuevo orden constitucional, singularmente en lo que se refiere al sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Diversas exigencias aconsejan, sin embargo, proceder a la revisión de este marco legal.

En primer lugar, resulta necesario acoger en nuestro sistema jurídico algunas experiencias innovadoras que se han desarrollado en los últimos años en el derecho comparado, y que pueden servir para fortalecer el fenómeno fundacional en nuestro país.

Por otro lado, la reforma da respuesta a las demandas de las propias fundaciones, en un sentido general de superar ciertas rigideces de la anterior regulación, que, sin significar claras ventajas para el interés público, dificultaban el adecuado desenvolvimiento de la actividad fundacional: simplificación de trámites administrativos, reducción de los actos de control del Protectorado, reforma del régimen de organización y funcionamiento del Patronato, etc.

II

La presente Ley aborda la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, dejando para una norma legal distinta lo que constituía el contenido del Título II de la anterior, esto es, los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, por ser ésta una materia que presenta unos perfiles específicos que demandan un tratamiento separado.

Tres son los objetivos que se pretende alcanzar con esta nueva regulación del derecho de fundación. En primer término, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del Protectorado, por la de simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado, con objeto de que pueda impugnarlo ante la instancia judicial competente, si lo considera contrario a derecho, y, eventualmente, ejercitar acciones legales contra los patronos responsables.

Por otra parte, se han flexibilizado y simplificado los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad.

Por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

El Parlamento Europeo, en su Resolución sobre las fundaciones en Europa (R.A. 304/93), señala, en este sentido, que "merecen apoyo especial las fundaciones que participen en la creación y desarrollo de respuestas e iniciativas, adaptadas a las necesidades sociológicas de la sociedad contemporánea. Particularmente, las que luchan por la defensa de la democracia, el fomento de la solidaridad, el bienestar de los ciudadanos, la profundización de los derechos humanos, la defensa del medio ambiente, la financiación de la cultura, las ciencias y prácticas médicas y la investigación".

También nuestro Tribunal Constitucional (STC 18/1984, de 7 de febrero, entre otras) ha apuntado que una de las notas características del Estado social de Derecho es que los intereses generales se definen a través de una interacción entre el Estado y los agentes sociales, y que esta interpenetración entre lo público y lo privado trasciende también al campo de lo organizativo, en donde, como es fácil entender, las fundaciones desempeñan un papel de primera magnitud.

III

En un breve repaso de las novedades más significativas del nuevo texto legal, destaca en el capítulo I la regulación de las fundaciones extranjeras, que queda circunscrita a aquéllas que pretendan ejercer actividades en España de manera estable. Se especifica que el Registro competente para su inscripción dependerá del ámbito, autonómico o supraautonómico en que desarrollen principalmente sus actividades, y que se sancionará el incumplimiento de los requisitos legales con la prohibición de usar la denominación "Fundación" en nuestro territorio.

Se introduce en este capítulo una nueva regulación de la denominación de las fundaciones, que pretende evitar duplicidades e inscripciones abusivas.

En el capítulo II, la Ley establece una presunción de suficiencia de la dotación a partir de 30.000 euros, a fin de garantizar la viabilidad económica de la nueva entidad, sin perjuicio de que esta cantidad pueda ser reducida cuando el Protectorado lo considere necesario, en atención a los fines específicos de cada fundación.

Por otra parte, para garantizar la seriedad de las actuaciones conducentes a la constitución de las fundaciones, se prevé el cese de los patronos que no hubiesen instado la

inscripción de la entidad constituida en los seis meses siguientes al otorgamiento de la escritura fundacional, procediendo el Protectorado a nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial, que asuman explícitamente la obligación de inscribir la fundación en el correspondiente Registro de Fundaciones.

En el capítulo III, se potencia la estabilidad y el adecuado funcionamiento de los órganos de gobierno de las fundaciones con la obligatoriedad de la figura del Secretario, y con la posibilidad de crear órganos distintos del Patronato para el desempeño de los cometidos que expresamente se le encomienden.

Con objeto de facilitar el funcionamiento del Patronato, se prevé, además de la obligada representación de las personas jurídicas por personas físicas, que los patronos puedan ser representados por otros miembros del órgano colegiado.

Se admite la posibilidad, hasta ahora inédita en la Ley, de que el Patronato acuerde una retribución adecuada a los patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, siempre que el fundador no lo hubiese prohibido, resolviéndose así una problemática reiteradamente planteada por el sector.

El patrimonio de la fundación, regulado en el capítulo IV, es uno de los campos donde el principio de libertad inspirador de toda la Ley se pone más ampliamente de manifiesto, al sustituirse, en determinados supuestos, el sistema de autorización previa por parte del Protectorado por la simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado, al objeto de que éste pueda, en su caso, llevar a cabo las acciones legales procedentes.

En el capítulo V se recoge la posibilidad de que la fundación pueda desarrollar por sí misma actividades económicas, siempre que se trate de actividades relacionadas con los fines fundacionales o sean accesorias o complementarias de las mismas.

Con objeto de facilitar la gestión contable de las fundaciones de menores dimensiones, se autoriza la utilización de modelos abreviados de rendición de cuentas cuando cumplan los requisitos establecidos legalmente al efecto para las sociedades mercantiles. Por otra parte, las fundaciones de reducido tamaño podrán adoptar un modelo simplificado de llevanza de contabilidad y estarán exentas de la obligación general de someter las cuentas anuales a auditoría externa.

Por otra parte, la obligación de aprobar un presupuesto anual ha sido sustituida por la de presentar un plan de actuación, con lo que, manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos fundacionales, se facilita en gran medida la gestión de estas entidades.

El capítulo VII reformula las funciones del Protectorado, potenciando las de apoyo y asesoramiento a las fundaciones sobre las que ejerce su competencia, en especial a las que se encuentran en proceso de constitución.

En el capítulo VIII, regulador del Registro de Fundaciones de competencia estatal, se prevé por vez primera la creación de una sección de denominaciones, en la que se anotarán los nombres de las fundaciones inscritas en los Registros estatal y autonómicos, así como las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal, con objeto de evitar duplicidades.

De otro lado, se crea en el Consejo Superior de Fundaciones una Comisión de cooperación e información registral que se encargará de establecer mecanismos para la colaboración e información mutua entre Registros.

El capítulo XI diseña el régimen aplicable a las fundaciones constituidas mayoritariamente por entidades del sector público estatal, aplicando la técnica fundacional al ámbito de la gestión pública. En esta regulación se establecen los requisitos y limitaciones exigidos por la especial naturaleza de la referida figura fundacional de carácter público.

En las disposiciones adicionales y finales se excluye de la aplicación de la Ley a las fundaciones gestionadas por el Patrimonio Nacional, denominadas Reales Patronatos, y se dispone el estricto respeto a lo dispuesto en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con la Iglesia Católica y con otras iglesias y confesiones, en relación con las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas.

Por otra parte, la aplicación de la nueva normativa obliga a establecer las necesarias previsiones en cuanto a la subsistencia temporal de los actuales Registros de Fundaciones

de competencia estatal, así como a fijar un plazo para la adaptación, cuando proceda, de los Estatutos de las fundaciones ya constituidas.

En una Ley como la presente, donde se contienen preceptos reguladores de las fundaciones de competencia estatal junto a otros dirigidos a todas las fundaciones, resulta de capital importancia efectuar una delimitación precisa de los distintos tipos de normas.

En tal sentido, la disposición final primera enumera los preceptos que son de aplicación a todas las fundaciones, sean estatales o autonómicas, bien por regular las condiciones básicas que garantizan la igualdad de los españoles en el ejercicio del derecho de fundación (artículo 149.1.1.ª CE), bien por su naturaleza procesal (artículo 149.1.6.ª CE), bien por incorporar normas de derecho civil, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del derecho civil foral o especial allí donde exista (artículo 149.1.8.ª CE). Los restantes preceptos de la Ley serán de aplicación únicamente a las fundaciones de competencia estatal.

La nueva regulación de las Fundaciones del Sector Público Estatal ha obligado a realizar en la Ley General Presupuestaria determinadas adaptaciones, que se introducen por medio de una disposición final.

Por último, cabe destacar que, pese a la relevancia de las innovaciones realizadas, se ha conservado un importante número de preceptos de la Ley de 1994, cuya validez y eficacia han sido confirmadas por la práctica.

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto de la Ley.*

La presente Ley tiene por objeto desarrollar el derecho de fundación, reconocido en el artículo 34 de la Constitución y establecer las normas de régimen jurídico de las fundaciones que corresponde dictar al Estado, así como regular las fundaciones de competencia estatal.

Artículo 2. *Concepto.*

1. Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

2. Las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos y, en todo caso, por la Ley.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

2. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

4. No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio

Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Artículo 4. *Personalidad jurídica.*

1. Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.

La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la ley.

2. Sólo las entidades inscritas en el Registro al que se refiere el apartado anterior, podrán utilizar la denominación de "Fundación".

Artículo 5. *Denominación.*

1. La denominación de las fundaciones se ajustará a las siguientes reglas:

a) Deberá figurar la palabra "Fundación", y no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra previamente inscrita en los Registros de Fundaciones.

b) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.

c) No podrá formarse exclusivamente con el nombre de España, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio de las entidades fundadoras.

d) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador deberá contar con su consentimiento expreso, o, en caso de ser incapaz, con el de su representante legal.

e) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales, o induzcan a error o confusión respecto de la naturaleza o actividad de la fundación.

f) Se observarán las prohibiciones y reservas de denominación previstas en la legislación vigente.

2. No se admitirá ninguna denominación que incumpla cualquiera de las reglas establecidas en el apartado anterior, o conste que coincide o se asemeja con la de una entidad preexistente inscrita en otro Registro público, o con una denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

Artículo 6. *Domicilio.*

1. Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio nacional.

2. Las fundaciones tendrán su domicilio estatutario en el lugar donde se encuentre la sede de su Patronato, o bien en el lugar en que desarrollen principalmente sus actividades.

Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional.

Artículo 7. *Fundaciones extranjeras.*

1. Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades.

2. La fundación extranjera que pretenda su inscripción deberá acreditar ante el Registro de Fundaciones correspondiente que ha sido válidamente constituida con arreglo a su ley personal.

La inscripción podrá denegarse cuando no se acredite la circunstancia señalada en el párrafo anterior, así como cuando los fines no sean de interés general con arreglo al ordenamiento español.

3. Las fundaciones extranjeras que incumplan los requisitos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de "Fundación".

4. Las delegaciones en España de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.

CAPÍTULO II

Constitución de la fundación

Artículo 8. *Capacidad para fundar.*

1. Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas.

2. Las personas físicas requerirán de capacidad para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación.

3. Las personas jurídicas privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a sus Estatutos o a la legislación que les resulte aplicable. Las de índole institucional deberán contar con el acuerdo de su órgano rector.

4. Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

Artículo 9. *Modalidades de constitución.*

1. La fundación podrá constituirse por actos "inter vivos" o "mortis causa".

2. La constitución de la fundación por acto "inter vivos" se realizará mediante escritura pública, con el contenido que determina el artículo siguiente.

3. La constitución de la fundación por acto "mortis causa" se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos en el artículo siguiente para la escritura de constitución.

4. Si en la constitución de una fundación por acto "mortis causa" el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta Ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial.

Artículo 10. *Escritura de constitución.*

La escritura de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadores, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas, y, en ambos casos, su nacionalidad y domicilio y número de identificación fiscal.

b) La voluntad de constituir una fundación.

c) La dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación.

d) Los Estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las prescripciones del artículo siguiente.

e) La identificación de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional.

Artículo 11. *Estatutos.*

1. En los Estatutos de la fundación se hará constar:

a) La denominación de la entidad.

b) Los fines fundacionales.

c) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

d) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.

e) La composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.

f) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que el fundador o fundadores tengan a bien establecer.

2. Toda disposición de los Estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador que sea contraria a la Ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquélla. En este último caso, no procederá la inscripción de la fundación en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Artículo 12. *Dotación.*

1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros.

Cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

2. Si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos, del 25 por 100, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación.

Si la aportación no es dineraria, deberá incorporarse a la escritura de constitución tasación realizada por un experto independiente.

En uno y otro caso, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el notario autorizante, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que llevan aparejada ejecución.

4. Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

5. En ningún caso se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos.

Artículo 13. *Fundación en proceso de formación.*

1. Otorgada la escritura fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Patronato de la fundación realizará, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica.

2. Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que los patronos hubiesen instado la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Protectorado procederá a cesar a los patronos, quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción.

Asimismo, el Protectorado procederá a nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación en el correspondiente Registro de Fundaciones.

CAPÍTULO III

Gobierno de la fundación

Artículo 14. *Patronato.*

1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, que adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los Estatutos.

2. Corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Artículo 15. *Patronos.*

1. El Patronato estará constituido por un mínimo de tres miembros, que elegirán entre ellos un Presidente, si no estuviera prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los Estatutos.

Asimismo, el Patronato deberá nombrar un Secretario, cargo que podrá recaer en una persona ajena a aquél, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, y a quien corresponderá la certificación de los acuerdos del Patronato.

2. Podrán ser miembros del Patronato las personas físicas que tengan plena capacidad de obrar y no estén inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.

Las personas jurídicas podrán formar parte del Patronato, y deberán designar a la persona o personas físicas que las representen en los términos establecidos en los Estatutos.

3. Los patronos entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el cargo en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones.

Asimismo, la aceptación se podrá llevar a cabo ante el Patronato, acreditándose a través de certificación expedida por el Secretario, con firma legitimada notarialmente.

En todo caso, la aceptación se notificará formalmente al Protectorado, y se inscribirá en el Registro de Fundaciones.

4. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

5. El cargo de patrono que recaiga en persona física deberá ejercerse personalmente. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro patrono por él designado. Esta actuación será siempre para actos concretos y deberá ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el representado formule por escrito.

Podrá actuar en nombre de quien fuera llamado a ejercer la función de patrono por razón del cargo que ocupare, la persona a quien corresponda su sustitución.

Artículo 16. *Delegación y apoderamientos.*

1. Si los Estatutos no lo prohibieran, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros. No son delegables la aprobación de las cuentas y del plan de actuación, la modificación de los Estatutos, la fusión y la liquidación de la fundación ni aquellos actos que requieran la autorización del Protectorado.

2. Los Estatutos podrán prever la existencia de otros órganos para el desempeño de las funciones que expresamente se les encomienden, con las excepciones previstas en el párrafo anterior.

3. El Patronato podrá otorgar y revocar poderes generales y especiales, salvo que los Estatutos dispongan lo contrario.

4. Las delegaciones, los apoderamientos generales y su revocación, así como la creación de otros órganos, deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones.

Artículo 17. *Responsabilidad de los patronos.*

1. Los patronos deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal.
2. Los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo, y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél.
3. La acción de responsabilidad se entablará, ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación:

a) Por el propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado.
b) Por el Protectorado, en los términos establecidos en el artículo 35.2.
c) Por los patronos disidentes o ausentes, en los términos del apartado 2 de este artículo, así como por el fundador cuando no fuere Patrono.

Artículo 18. *Sustitución, cese y suspensión de patronos.*

1. La sustitución de los patronos se producirá en la forma prevista en los Estatutos. Cuando ello no fuere posible, se procederá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de esta Ley, quedando facultado el Protectorado, hasta que la modificación estatutaria se produzca, para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación.
2. El cese de los patronos de una fundación se producirá en los supuestos siguientes:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por extinción de la persona jurídica.
b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo establecido en la Ley.
c) Por cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados miembros del Patronato.
d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia prevista en el apartado 1 del artículo anterior, si así se declara en resolución judicial.
e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad por los actos mencionados en el apartado 2 del artículo anterior.
f) Por el transcurso del plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haber instado la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones.
g) Por el transcurso del período de su mandato si fueron nombrados por un determinado tiempo.
h) Por renuncia, que podrá llevarse a cabo por cualquiera de los medios y mediante los trámites previstos para la aceptación.
i) Por las causas establecidas válidamente para el cese en los Estatutos.

3. La suspensión de los patronos podrá ser acordada cautelarmente por el juez cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad.
4. La sustitución, el cese y la suspensión de los patronos se inscribirán en el correspondiente Registro de Fundaciones.

CAPÍTULO IV

Patrimonio de la fundación

Artículo 19. *Composición, administración y disposición del patrimonio.*

1. El patrimonio de la fundación está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por

aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.

2. La administración y disposición del patrimonio corresponderá al Patronato en la forma establecida en los Estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la presente Ley.

Artículo 20. *Titularidad de bienes y derechos.*

1. La fundación deberá figurar como titular de todos los bienes y derechos integrantes de su patrimonio, que deberán constar en su inventario anual.

2. Los órganos de gobierno promoverán, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran el patrimonio de ésta, en los Registros públicos correspondientes.

Artículo 21. *Enajenación y gravamen.*

1. La enajenación, onerosa o gratuita, así como el gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación, o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, requerirán la previa autorización del Protectorado, que se concederá si existe justa causa debidamente acreditada.

2. Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuando dicha vinculación esté contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador, del Patronato de la fundación o de la persona física o jurídica, pública o privada que realice una aportación voluntaria a la fundación, y siempre respecto de los bienes y derechos aportados.

Asimismo, la vinculación a que se refiere el párrafo anterior podrá realizarse por resolución motivada del Protectorado o de la autoridad judicial.

3. Los restantes actos de disposición de aquellos bienes y derechos fundacionales distintos de los que forman parte de la dotación o estén vinculados directamente al cumplimiento de los fines fundacionales, incluida la transacción o compromiso, y de gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, bienes de interés cultural, así como aquéllos cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 por 100 del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, deberán ser comunicados por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de treinta días hábiles siguientes a su realización.

El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, cuando los acuerdos del Patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en la Ley.

4. Las enajenaciones o gravámenes a que se refiere el presente artículo se harán constar anualmente en el Registro de Fundaciones al término del ejercicio económico. Del mismo modo, se inscribirán en el Registro de la Propiedad o en el Registro público que corresponda por razón del objeto, y se reflejarán en el Libro inventario de la fundación.

Artículo 22. *Herencias y donaciones.*

1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario.

Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1024 del Código Civil.

2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley.

CAPÍTULO V

Funcionamiento y actividad de la fundación

Artículo 23. *Principios de actuación.*

Las fundaciones están obligadas a:

a) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley y los Estatutos de la fundación, a sus fines fundacionales.

b) Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.

c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

Artículo 24. *Actividades económicas.*

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados.

2. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

3. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

Artículo 25. *Contabilidad, auditoría y plan de actuación.*

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas.

Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

2. El Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación.

Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 27 de la presente Ley.

Las actividades fundacionales figurarán detalladas con los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Igualmente, se incorporará a la memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

3. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

4. Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.
b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.
c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.

5. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurran al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría. El régimen de nombramiento y revocación de los auditores se establecerá reglamentariamente.
6. En relación con las circunstancias señaladas en los apartados 3, 4 y 5 anteriores, éstas se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.
b) En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las fundaciones cumplirán lo dispuesto en los apartados anteriormente mencionados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias que se señalan.

7. Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación.
En su caso, se acompañarán del informe de auditoría.
El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.
8. El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.
9. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.
En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

Artículo 26. *Obtención de ingresos.*

Las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios.

Artículo 27. *Destino de rentas e ingresos.*

1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos

que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios.

El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de la constitución o en un momento posterior, ni los ingresos obtenidos en la trans misión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

2. Se entiende por gastos de administración los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 15.4.

Reglamentariamente se determinará la proporción máxima de dichos gastos.

Artículo 28. *Autocontratación.*

Los patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado que se extenderá al supuesto de personas físicas que actúen como representantes de los patronos.

CAPÍTULO VI

Modificación, fusión y extinción de la fundación

Artículo 29. *Modificación de los Estatutos.*

1. El Patronato podrá acordar la modificación de los Estatutos de la fundación siempre que resulte conveniente en interés de la misma, salvo que el fundador lo haya prohibido.

2. Cuando las circunstancias que presidieron la constitución de la fundación hayan variado de manera que ésta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus Estatutos, el Patronato deberá acordar la modificación de los mismos, salvo que para este supuesto el fundador haya previsto la extinción de la fundación.

3. Si el Patronato no da cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior, el Protectorado le requerirá para que lo cumpla, solicitando en caso contrario de la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de Estatutos requerida.

4. La modificación o nueva redacción de los Estatutos acordada por el Patronato se comunicará al Protectorado, que sólo podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo del correspondiente acuerdo del Patronato. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición a la modificación o nueva redacción de los Estatutos.

5. La modificación o nueva redacción habrá de ser formalizada en escritura pública e inscrita en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Artículo 30. *Fusión.*

1. Las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado.

2. El Protectorado podrá oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo

de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición al acuerdo de fusión.

3. La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones.

La escritura pública contendrá los Estatutos de la fundación resultante de la fusión, así como la identificación de los miembros de su primer Patronato.

4. Cuando una fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el Protectorado podrá requerirla para que se fusione con otra de análogos fines que haya manifestado ante el Protectorado su voluntad favorable a dicha fusión, siempre que el fundador no lo hubiera prohibido.

Frente a la oposición de aquélla, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que ordene la referida fusión.

Artículo 31. *Causas de extinción.*

La fundación se extinguirá:

a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.

c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de la presente Ley.

d) Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.

e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.

f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

Artículo 32. *Formas de extinción.*

1. En el supuesto del párrafo a) del artículo anterior la fundación se extinguirá de pleno derecho.

2. En los supuestos contemplados en los párrafos b), c) y e) del artículo anterior, la extinción de la fundación requerirá acuerdo del Patronato ratificado por el Protectorado. Si no hubiese acuerdo del Patronato, o éste no fuese ratificado por el Protectorado, la extinción de la fundación requerirá resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado o por el Patronato, según los casos.

3. En el supuesto del párrafo f) del artículo anterior se requerirá resolución judicial motivada.

4. El acuerdo de extinción o, en su caso, la resolución judicial, se inscribirán en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Artículo 32 bis. *Extinción judicial a instancia del Protectorado.*

1. Con carácter previo a instar la extinción judicial de la fundación en los supuestos previstos en los párrafos b), c) y e) del artículo 31, el Protectorado tramitará el correspondiente procedimiento, en los términos previstos en este artículo.

2. Apreciada de oficio la concurrencia indiciaria de alguno de estos supuestos, el Protectorado dictará acuerdo de incoación del procedimiento y lo comunicará al Patronato, concediendo un plazo de diez días para formular alegaciones.

3. Formuladas las alegaciones o transcurrido el plazo para ello, podrá acordarse la apertura de un período de prueba a fin de realizar las comprobaciones necesarias para acreditar la concurrencia de la causa de extinción.

4. Instruido el procedimiento, se dictará propuesta de resolución, que será notificada al Patronato para que alegue cuanto considere conveniente en un plazo de 10 días.

5. Cumplimentado dicho trámite, y previo informe del órgano de asesoramiento jurídico del Protectorado, se dictará la resolución que proceda.

6. De apreciar la existencia de causa de extinción, el Protectorado comunicará al patronato la necesidad de adoptar el acuerdo de extinción en el plazo que al efecto señale, que no podrá ser inferior a tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que el patronato hubiera

adoptado el acuerdo de extinción requerido, o ante su oposición expresa, el Protectorado acordará instar la extinción judicial de la fundación.

7. El plazo máximo para dictar y notificar la resolución que ponga fin al expediente será de nueve meses. Transcurrido el mismo sin que se haya notificado la resolución, se producirá la caducidad del procedimiento.

8. Lo dispuesto en el presente artículo, salvo lo establecido en el apartado 6, será también de aplicación a los casos en que, concurriendo el supuesto del párrafo f) del artículo 31, corresponda al Protectorado instar la extinción judicial.

Artículo 33. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, salvo en el supuesto previsto en el artículo 31.d), determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato de la fundación bajo el control del Protectorado.

Si el Patronato no llevase cabo la liquidación, el Protectorado le requerirá para que inicie, continúe o concluya, según proceda, las actuaciones pertinentes para la liquidación en un plazo no inferior a un mes. A estos efectos, el Protectorado podrá solicitar del Patronato las informaciones o aclaraciones pertinentes.

Transcurrido dicho plazo sin que el Patronato hubiera dado cumplimiento al requerimiento, o ante su oposición expresa o en los casos de ausencia de Patronato, el Protectorado podrá instar la liquidación, en los términos previstos en el apartado 4.

2. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquellos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida. En su defecto, este destino podrá ser decidido, en favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas, por el Patronato, cuando tenga reconocida esa facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general.

4. Cuando el Protectorado inste la liquidación, solicitará al Juzgado que hubiera declarado extinguida la fundación, o, en su caso, al que resulte competente con arreglo a lo previsto en el artículo 43.3, el nombramiento de un liquidador. El liquidador así designado gozará de todas las facultades necesarias para el cumplimiento de su función, desempeñando ésta bajo supervisión judicial.

El liquidador percibirá la retribución que corresponda con cargo al patrimonio de la fundación, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente. En ningún caso corresponderá al Protectorado asumir o anticipar dicha retribución, así como cualquier gasto derivado de la liquidación. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se distribuirán de conformidad con lo previsto en el apartado 2 y con los criterios que se desarrollen reglamentariamente, según determine la Comisión Liquidadora de Fundaciones de competencia estatal.

La Comisión Liquidadora de Fundaciones de competencia estatal es el órgano colegiado adscrito al Protectorado al que corresponde decidir el destino de los bienes y derechos resultantes de la liquidación, en los términos establecidos en este artículo. Su composición, funcionamiento y competencias se determinará reglamentariamente.

5. Reglamentariamente se establecerán los criterios reguladores del procedimiento de liquidación a que se hace referencia en los apartados anteriores.

CAPÍTULO VII

El Protectorado

Artículo 34. *Protectorado.*

1. El Protectorado velará por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones.

2. Las funciones de Protectorado respecto de las fundaciones de competencia estatal serán ejercidas por la Administración General del Estado a través de un único órgano administrativo, en la forma que reglamentariamente se determine.

Artículo 35. *Funciones del Protectorado.*

1. Son funciones del Protectorado:

a) Informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, de acuerdo con lo previsto en los artículos 3 y 12 de la presente Ley.

b) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, en relación con la normativa aplicable a dicho proceso.

c) Asesorar a las fundaciones ya inscritas sobre su régimen jurídico, económico-financiero y contable, así como sobre cualquier cuestión relativa a las actividades por ellas desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tal efecto el apoyo necesario.

d) Dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones.

e) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

f) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria, previo informe pericial realizado en las condiciones que reglamentariamente se determine.

g) Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo.

h) Designar nuevos patronos de las fundaciones en período de constitución cuando los patronos inicialmente designados no hubieran promovido su inscripción registral, en los términos previstos en el artículo 13.2 de la presente Ley.

i) Cuantas otras funciones se establezcan en ésta o en otras leyes.

2. En todo caso, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 17.2 y para instar el cese de los patronos en el supuesto contemplado en el párrafo d) del artículo 18.2.

Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

3. Cuando el Protectorado encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada.

CAPÍTULO VIII

El Registro de Fundaciones de competencia estatal

Artículo 36. *El Registro de Fundaciones de competencia estatal.*

1. Existirá un Registro de Fundaciones de competencia estatal dependiente del Ministerio de Justicia, en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma.

2. La estructura y funcionamiento del Registro de Fundaciones de competencia estatal se determinarán reglamentariamente.

3. En el Registro de Fundaciones de competencia estatal se llevará una sección de denominaciones, en la que se integrarán las de las fundaciones ya inscritas en los Registros estatal y autonómicos, y las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal.

Las Comunidades Autónomas, una vez realizada la inscripción de la constitución de la fundación o, en su caso, de la extinción de la misma, darán traslado de estas circunstancias al Registro de Fundaciones de competencia estatal, a efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior y para constancia y publicidad general.

4. Las solicitudes de inscripción en el Registro de Fundaciones de competencia estatal se entenderán desestimadas por el vencimiento del plazo máximo que corresponda según el tipo de solicitud sin haberse notificado resolución expresa.

Artículo 37. *Efectos.*

1. Los Registros de Fundaciones serán públicos, presumiéndose el conocimiento del contenido de los asientos.

2. La publicidad se hará efectiva mediante certificación del contenido de los asientos, por nota simple informativa o por copia de los asientos y de los documentos depositados en los Registros o por medios informáticos o telemáticos que se ajustará a los requisitos establecidos en la normativa vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

3. Los actos sujetos a inscripción no inscritos no perjudicarán a tercero de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción no inscrito.

4. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de otros Registros públicos existentes.

5. Cuando el Registro encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada, quedando suspendido el procedimiento de inscripción hasta tanto recaiga resolución judicial firme.

CAPÍTULO IX

El Consejo Superior de Fundaciones

Artículo 38. *Consejo Superior de Fundaciones.*

1. Se crea, con carácter de órgano consultivo, el Consejo Superior de Fundaciones.

2. El Consejo Superior de Fundaciones estará integrado por representantes de la Administración General del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las fundaciones, atendiendo especialmente a la existencia de asociaciones de fundaciones con implantación estatal, y se regirá por las normas que reglamentariamente se establezcan sobre su estructura y composición.

Artículo 39. *Funciones del Consejo Superior de Fundaciones.*

Serán funciones del Consejo Superior de Fundaciones:

a) Asesorar e informar sobre cualquier disposición legal o reglamentaria de carácter estatal que afecte directamente a las fundaciones, así como formular propuestas en este ámbito. Asimismo podrá informar sobre tales asuntos cuando le sean consultadas por los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

b) Planificar y proponer las actuaciones necesarias para la promoción y fomento de las fundaciones, realizando los estudios precisos al efecto.

c) Las demás que le puedan atribuir las disposiciones vigentes.

Artículo 40. *Comisión de cooperación e información registral.*

Se crea en el Consejo Superior de Fundaciones la Comisión de cooperación e información registral, que estará integrada por representantes de la Administración General del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Dicha Comisión se encargará de establecer mecanismos para la colaboración e información mutua entre los distintos registros, en particular en lo relativo a las denominaciones y a las comunicaciones sobre la inscripción y, en su caso, la extinción de fundaciones.

CAPÍTULO X

Autorizaciones, intervención temporal y recursos

Artículo 41. *Autorizaciones.*

La tramitación de las autorizaciones a que hace referencia la presente Ley se regirá por lo previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 42. *Intervención temporal.*

1. Si el Protectorado advirtiera una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, requerirá del Patronato, una vez oído éste, la adopción de las medidas que estime pertinentes para la corrección de aquélla.
2. Si el requerimiento al que se refiere el apartado anterior no fuese atendido en el plazo que al efecto se señale, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del Patronato, la intervención temporal de la fundación. Autorizada judicialmente la intervención de la fundación, el Protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del Patronato durante el tiempo que determine el juez. La intervención quedará alzada al expirar el plazo establecido, salvo que se acceda a prorrogarla mediante una nueva resolución judicial.
3. La resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la fundación se inscribirá en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Artículo 43. *Recursos jurisdiccionales.*

1. Los actos del Protectorado ponen fin a la vía administrativa y serán impugnables ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.
2. Las resoluciones dictadas en los recursos contra la calificación de los Registros de Fundaciones ponen fin a la vía administrativa y podrán ser impugnadas ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.
3. Corresponderá al Juzgado de Primera Instancia del domicilio de la fundación conocer, de acuerdo con los trámites del proceso declarativo que corresponda, de las pretensiones a las que se refieren los artículos 9.4, 13.2 ; 17.3; 18.2.d); 18.3; 29.3; 30.4; 32.2, 3 y 4; 35.2 y 42.2 de la presente Ley.

CAPÍTULO XI

Fundaciones del sector público estatal

Artículo 44. *Concepto.*

(Derogado)

Artículo 45. *Creación.*

(Derogado)

Artículo 46. *Régimen jurídico.*

(Derogado)

Disposición adicional primera. *Fundaciones del Patrimonio Nacional.*

La presente Ley no será de aplicación a las fundaciones a que se refiere la Ley 23/1982, de 16 de junio, del Patrimonio Nacional.

Disposición adicional segunda. *Fundaciones de entidades religiosas.*

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas.

Disposición adicional tercera. *Fundaciones públicas excluidas.*

Las fundaciones públicas sanitarias a que se refiere el artículo 111 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, seguirán rigiéndose por su normativa específica.

Disposición adicional cuarta. *Fundaciones constituidas al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud.*

Las fundaciones constituidas al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud, seguirán rigiéndose por su normativa específica, aplicándoseles los preceptos del capítulo XI con carácter supletorio.

Disposición adicional quinta. *Obligaciones de los notarios.*

Los notarios deberán poner en conocimiento del Protectorado el contenido de las escrituras públicas en lo referente a la constitución de las fundaciones y sus modificaciones posteriores, mediante la remisión de copia simple de las citadas escrituras.

En el caso de que la fundación haya sido constituida en testamento, la referida obligación será cumplimentada cuando el notario autorizante tuviere conocimiento del fallecimiento del testador.

Disposición adicional sexta. *Depósito de cuentas y legalización de libros.*

Corresponden al Registro de Fundaciones de competencia estatal las funciones relativas al depósito de cuentas y la legalización de los libros de las fundaciones de competencia estatal. Reglamentariamente se desarrollarán las prescripciones contenidas en este precepto.

Disposición adicional séptima. *Fundaciones vinculadas a los partidos políticos.*

Las fundaciones vinculadas a los partidos políticos se regirán por lo dispuesto en la presente Ley, y sus recursos podrán proceder de la financiación pública a través de los presupuestos de las distintas Administraciones públicas en los términos establecidos en la legislación presupuestaria aplicable y, en su caso, mediante las correspondientes convocatorias públicas.

Disposición adicional octava. *Fundaciones bancarias.*

Las fundaciones bancarias se regirán por lo dispuesto en la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Disposición adicional novena.

Los órganos de gobierno y representación de las fundaciones reguladas en la presente ley se nombrarán atendiendo al principio de representación equilibrada entre mujeres y hombres, de tal manera que las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que el número medio de personas empleadas durante el ejercicio sea superior a 125.

b) Que el importe del volumen de presupuesto anual supere los 20 millones de euros.

Las fundaciones cuyos fines u objeto así lo justifiquen, estarán exentas de cumplir con esta obligación. En el plan de actuación al que se refiere el artículo 25.8 de esta ley, se detallarán las razones fundadas y los objetivos que justifican dicha exención.

Disposición transitoria primera. *Adaptación de los Estatutos de las fundaciones y modificación de la dotación.*

1. En el plazo de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley, las fundaciones ya constituidas deberán adaptar sus Estatutos, cuando proceda, a lo dispuesto en la misma, quedando extinguidos los plazos de adaptación estatutaria previstos en la legislación anterior. La dotación de dichas fundaciones no se someterá al régimen previsto en el artículo 12 de esta Ley.

2. Para las fundaciones de competencia de las Comunidades Autónomas dicha adaptación sólo procederá en los términos de la disposición final primera.

3. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado 1 sin haberse producido la adaptación de Estatutos, cuando sea necesario, no se inscribirá documento alguno de la fundación en el correspondiente Registro de Fundaciones hasta que la adaptación se haya verificado ; todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.3 de esta Ley.

4. Las condiciones estatutarias contrarias a la presente Ley de las fundaciones constituidas "a fe y conciencia" se tendrán por no puestas.

Disposición transitoria segunda. *Fundaciones preexistentes del sector público estatal.*

Las fundaciones del sector público estatal ya constituidas deberán, en su caso, adaptar sus Estatutos a lo dispuesto en el capítulo XI de la presente Ley, en el plazo de dos años a contar desde la fecha de su entrada en vigor.

Disposición transitoria tercera. *Protectorados de fundaciones.*

Hasta tanto se apruebe la regulación reglamentaria del Protectorado de las fundaciones de competencia estatal, las fundaciones de este carácter continuarán adscritas a los Protectorados actualmente existentes.

Disposición transitoria cuarta. *Registros de Fundaciones de competencia estatal.*

A los efectos previstos en esta Ley, y en tanto no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones a que se refiere el artículo 36, subsistirán los Registros de Fundaciones actualmente existentes.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, el Título I y las disposiciones adicionales primera, segunda, tercera, octava, decimotercera, decimocuarta, decimoséptima y decimoctava de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Disposición final primera. *Aplicación de la Ley.*

1. Los artículos 2; 3.1, 2 y 3; 4; 14; 31 y 34.1 constituyen las condiciones básicas para el ejercicio del derecho de fundación reconocido en el artículo 34, en relación con el 53, de la Constitución, y son de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.1.ª de la Constitución.

2. a) Los artículos 6; 7 y 37.4 son de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.1.ª y 8.ª de la Constitución.

b) Los artículos 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 17.1 y 2, 18.1.2. y 4, 19.1, 22,1 y 2, excepto el último inciso 29.1, 2, 3 y 5, 30.1, 3 y 4, 32, 32 bis y 42 constituyen legislación civil y son de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1.8.ª de la Constitución, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del Derecho Civil Foral o Especial, allí donde exista.

3. Los artículos 17.3; 18.3; 21.3, segundo párrafo; 22.2, último inciso; 35.2 y 43, constituyen legislación procesal, y son de aplicación general al amparo del artículo 149.1.6.ª de la Constitución.

4. Los restantes preceptos de la Ley serán de aplicación a las fundaciones de competencia estatal.

Disposición final segunda. *Modificación del apartado 5 del artículo 6 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.*

El apartado 5 del artículo 6 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, quedará redactado de la siguiente forma:

> "5. Son fundaciones del sector público estatal aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
>
> a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.
>
> b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades."

Disposición final tercera. *Adaptación del Plan General de Contabilidad y normas de elaboración del plan de actuación.*

En el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno actualizará las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y aprobará las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades.

Disposición final cuarta. *Desarrollo reglamentario.*

Se autoriza al Gobierno a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de esta Ley.

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor el 1 de enero de 2003.

§ 5

Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal

Ministerio de la Presidencia
«BOE» núm. 279, de 22 de noviembre de 2005
Última modificación: 19 de enero de 2008
Referencia: BOE-A-2005-19154

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, ha supuesto la revisión del marco legal existente en nuestro país en la materia hasta ese momento, constituido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Una de las principales características de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, es que en ella se aborda la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, pero no su régimen tributario, el cual se encuentra regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que ha sido desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

Por otra parte, y aun cuando la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, ha introducido importantes modificaciones sobre diversos aspectos de la vida fundacional, también es cierto que ha conservado un importante número de preceptos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

Resulta ahora necesario abordar el desarrollo reglamentario de la indicada ley, para facilitar su aplicación en aras de una mayor garantía de la eficacia en la gestión de las fundaciones, y a salvo, por razones de especialidad de la materia, de cuanto se refiere al registro de fundaciones de competencia estatal, que será objeto de una regulación específica.

En este sentido, el reglamento que se aprueba mediante este real decreto, dictado de conformidad con la habilitación contenida en la disposición final cuarta de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, regula aquellas cuestiones orientadas a facilitar la actividad y el adecuado funcionamiento de dichas entidades y recoge determinadas disposiciones relativas a los diferentes aspectos del fenómeno fundacional.

Su capítulo I recoge las disposiciones de alcance más general, relativas al ámbito de aplicación de la norma, la denominación de las fundaciones y las delegaciones en España de fundaciones extranjeras.

Los capítulos II y III regulan la constitución y el gobierno de la fundación: adecuación y suficiencia de la dotación, acreditación y valoración de las aportaciones y organización y régimen de actuación del patronato, así como de otros posibles órganos de gobierno.

En el capítulo IV se han unificado las normas procedimentales relativas a los actos de disposición y gravamen del patrimonio fundacional, a diferencia del reglamento que ahora se deroga, en el que esta materia se regulaba de manera dispersa.

En el capítulo V se desarrollan las previsiones legales relativas a las distintas actividades que pueden llevar a cabo las fundaciones, así como las relacionadas con su gestión económica. También se prevén, de acuerdo con la ley, diversas obligaciones de la fundación en materia de contabilidad y rendición de cuentas, sin perjuicio de la aplicabilidad de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos. Por último, en dicho capítulo se regula el destino que las fundaciones han de dar a sus diversas rentas e ingresos, y se desarrollan las limitaciones cuantitativas que la ley prevé para ciertos tipos de gastos.

Tras la regulación de la intervención temporal, recogida en el capítulo VI, el capítulo VII regula los procedimientos para la modificación de estatutos, la fusión y la extinción de las fundaciones, así como las normas aplicables a la liquidación del patrimonio de la fundación extinguida.

El reglamento que se aprueba mediante este real decreto prevé, en sus dos últimos capítulos, la actuación de la Administración en relación con las fundaciones, sistematiza las diversas funciones que la ley atribuye a los protectorados, que habrán de mantener con las asociaciones de fundaciones las debidas relaciones de colaboración, y establece la estructura, composición y funciones del Consejo Superior de Fundaciones.

En su virtud, a propuesta de los Ministros de la Presidencia, de Asuntos Exteriores y de Cooperación, de Justicia, de Economía y Hacienda, de Educación y Ciencia, de Trabajo y Asuntos Sociales, de Industria, Turismo y Comercio, de Administraciones Públicas, de Cultura y de Medio Ambiente, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 11 de noviembre de 2005,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento.*

Se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición adicional primera. *Registro de fundaciones de competencia estatal.*

El Registro de fundaciones de competencia estatal se regirá por su normativa específica.

Disposición adicional segunda. *Normas contables.*

Las modificaciones que, como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, sea preciso realizar en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos serán objeto de desarrollo reglamentario específico.

Disposición adicional tercera. *Normas de elaboración del plan de actuación.*

Las normas de elaboración del plan de actuación de las fundaciones serán objeto de desarrollo reglamentario específico.

Disposición transitoria única. *Registros de fundaciones.*

Hasta tanto se apruebe la normativa reguladora del Registro de fundaciones de competencia estatal, los registros de fundaciones actualmente existentes se regirán por el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal, aprobado por el Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo.

Hasta tanto entre en funcionamiento el Registro único de fundaciones de competencia estatal, las funciones a que se refiere el reglamento que se aprueba mediante este real decreto, incluida la información al Consejo Superior de Fundaciones prevista en su artículo 50.2, serán ejercidas por los registros de fundaciones actualmente existentes.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Quedan derogados:

a) El Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal.

b) El Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del protectorado sobre éstas.

c) El Decreto 446/1961, de 16 de marzo, por el que se crean las fundaciones laborales, así como la Orden del Ministerio de Trabajo, de 25 de enero de 1962, por la que se dictan normas de aplicación del anterior.

2. Quedan, asimismo, derogadas cualesquiera otras disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en este real decreto y en el reglamento que se aprueba.

Disposición final primera. *Desarrollo normativo.*

Se autoriza a los titulares de los departamentos ministeriales para que adopten, en el marco de sus competencias, las disposiciones que resulten precisas para el desarrollo y la aplicación de lo establecido en el reglamento que se aprueba.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

REGLAMENTO DE FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto del reglamento.*

Este reglamento tiene por objeto desarrollar las previsiones contenidas en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, en relación con determinados aspectos del régimen de las fundaciones de competencia estatal y regula la organización y funciones del protectorado de fundaciones de competencia estatal y del Consejo Superior de Fundaciones.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Este reglamento se aplica:

a) A las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado, o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma, sin perjuicio de su posible actuación en el extranjero.

b) A las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma, respecto de los bienes situados en España y de todas las actividades que realicen en territorio nacional.

c) A las fundaciones del sector público estatal, con las especialidades previstas en el capítulo IX de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y en su normativa específica.

d) A las fundaciones laborales de competencia estatal, según son definidas en la disposición adicional primera de este reglamento.

2. Quedan excluidas de la aplicación de este reglamento:

a) Las fundaciones a que se refiere la Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del Patrimonio Nacional.

b) Las fundaciones públicas sanitarias a que se refiere el artículo 111 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que se regirán por su normativa específica.

c) Las fundaciones constituidas al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud, que se regirán por

su normativa específica, sin perjuicio de la aplicación supletoria del capítulo XI de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

3. Lo dispuesto en este reglamento se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación en relación con las fundaciones creadas o fomentadas por éstas.

Artículo 3. *Denominación de las fundaciones.*

1. Las fundaciones sólo podrán tener una denominación. Podrán utilizarse las letras del alfabeto de cualquiera de las lenguas oficiales españolas. Las expresiones numéricas podrán recogerse en números arábigos o romanos.

2. La denominación de la fundación no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra de la que conste su previa inscripción en un registro público español, o con una denominación protegida o reservada a otras entidades, públicas o privadas, por su legislación específica. Entre otras posibles circunstancias, se entenderá en todo caso que existe tal semejanza cuando concurra alguna de las siguientes:

a) La utilización de las mismas palabras en diferente orden, género o número.

b) La utilización de las mismas palabras con la adición o supresión de términos, expresiones, artículos, adverbios, preposiciones, conjunciones, acentos, guiones, signos de puntuación u otras partículas de escasa significación.

c) La utilización de distintas palabras con idéntica expresión gráfica o notoria semejanza fonética.

3. Las personas físicas o jurídicas podrán emplear su nombre, denominación, seudónimo o acrónimo en la denominación de las fundaciones que constituyan.

Artículo 4. *Delegaciones en España de fundaciones extranjeras.*

1. El establecimiento de la delegación de una fundación extranjera deberá constar en escritura pública, en la que se recogerán, al menos, los siguientes datos:

a) Los fines de la fundación extranjera.

b) Los datos o documentos que acrediten la constitución de la fundación extranjera con arreglo a su ley personal.

c) Una certificación del acuerdo de su órgano de gobierno por el que se aprueba establecer una delegación de la fundación en España.

d) La denominación de la delegación, que deberá integrar la expresión «Delegación de la fundación».

e) El domicilio y ámbito territorial de actuación de la delegación en España.

f) Las actividades que, en cumplimiento de los fines, pretende realizar la delegación de forma estable en España, sin que estos puedan consistir exclusivamente en la captación de fondos.

g) La identificación de la persona o de las personas que ejercerán la representación de la delegación o que integrarán sus órganos de gobierno.

h) El primer plan de actuación de la delegación en España.

2. El protectorado dictaminará, de forma preceptiva y vinculante para el Registro de fundaciones de competencia estatal, si los fines de la fundación matriz son de interés general con arreglo al ordenamiento jurídico español.

CAPÍTULO II

Constitución de la fundación

Artículo 5. *Acreditación de las aportaciones a la dotación.*

1. La realidad de las aportaciones dinerarias a la dotación deberá acreditarse ante el notario autorizante de la escritura de constitución de la fundación mediante un certificado de depósito de la cantidad correspondiente a nombre de la fundación en una entidad de crédito.

El certificado, que deberá incorporarse a la escritura pública, será expedido por la entidad de crédito depositaria, y el depósito no podrá ser de fecha anterior en más de tres meses a la de la escritura pública.

De igual manera habrá de procederse en los sucesivos desembolsos, cuando la aportación dineraria se efectúe de forma sucesiva en los términos establecidos en el ar-tículo 12.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; el certificado de depósito correspondiente deberá incorporarse a la escritura o escrituras públicas que documenten los citados desembolsos.

Los requisitos exigibles para la inscripción registral de los aumentos de la dotación mediante aportaciones dinerarias, así como de aquellos a que se refiere el artícu-lo 32.1, serán los que establezca el reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal.

2. Cuando la aportación a la dotación fuese no dineraria, se describirán los bienes y derechos objeto de la aportación en la escritura de constitución, y se indicarán sus datos registrales, si existieran, y el título o concepto de la aportación. Se incorporará a la escritura de constitución el informe de valoración a que se refiere el artículo siguiente.

En los aumentos de la dotación, cuando la aportación fuese no dineraria procedente del fundador o de terceros, se deberá hacer constar en la escritura pública correspondiente lo establecido en el párrafo anterior, así como la manifestación de la voluntad del aportante de que forme parte de la dotación.

3. Cuando la aportación no dineraria conlleve algún tipo de carga o gravamen para la fundación, el aportante estará obligado al saneamiento de la cosa objeto de la aportación, en los términos establecidos en el artículo 638 del Código Civil para las donaciones onerosas.

4. Los compromisos de aportaciones de terceros a la dotación inicial habrán de constar en títulos de los que llevan aparejada ejecución, que deberán describirse en la escritura fundacional.

Artículo 6. *Valoración de las aportaciones a la dotación.*

1. El valor de la dotación se fijará siempre en euros, tanto si consiste en dinero como en aportaciones no dinerarias.

2. Las aportaciones no dinerarias realizadas a la dotación serán valoradas por un experto independiente nombrado por el patronato y a costa de la fundación, salvo cuando la aportación se produzca en el momento de constituir la fundación, supuesto en que el experto será designado por el aportante y a su costa. La designación habrá de recaer en personas que ejerzan una profesión o actividad directamente relacionada con la valoración o peritación de los bienes o derechos objeto de la aportación, y que cumplan los requisitos exigidos para su ejercicio.

Cuando los bienes o derechos que deban valorarse sean de naturaleza heterogénea, podrán nombrarse varios expertos. En el nombramiento se expresarán los bienes o derechos que deben valorar cada uno de ellos.

3. Cuando las aportaciones consistan en valores cotizados en un mercado secundario oficial, tendrá la consideración de informe de experto independiente la certificación de una entidad gestora que opere en dicho mercado, en la que se acredite la valoración de los títulos de acuerdo con la cotización media del último trimestre.

4. La tasación del experto independiente deberá incorporarse a la escritura de constitución; en la inscripción registral se hará constar el nombre del experto que la haya elaborado, las circunstancias de su designación, así como la fecha de emisión del informe.

El informe contendrá la descripción de cada una de las aportaciones no dinerarias, con sus datos registrales, en su caso, así como los criterios de valoración adoptados.

Artículo 7. *Fundación en proceso de formación.*

1. El protectorado, al recibir la copia simple de la escritura de constitución enviada por el notario autorizante, podrá requerir a los patronos designados en ella para que acepten el cargo, si todavía no lo hubieran hecho, e insten la inscripción de la fundación.

2. Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura fundacional sin que los patronos hubieran instado la inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal, el protectorado les comunicará su cese y les reclamará la entrega de toda la

documentación que obre en su poder, y procederá, previa autorización judicial, a la designación de nuevos patronos.

CAPÍTULO III

Gobierno de la fundación

Artículo 8. *Normas de organización del patronato.*

Las disposiciones recogidas en este capítulo se aplicarán en defecto de la regulación contenida en los estatutos, de acuerdo con la ley.

Artículo 9. *Convocatoria y constitución del patronato.*

1. Las reuniones del patronato serán convocadas por su secretario, por orden del presidente, además de en los supuestos legalmente previstos, siempre que este lo estime necesario o conveniente o cuando lo solicite la tercera parte del número total de los miembros del patronato. En este caso, la solicitud de convocatoria dirigida al presidente hará constar los asuntos que se vayan a tratar.
2. En la convocatoria se recogerá el lugar, la fecha y la hora de la reunión y su orden del día. Se remitirá de forma individual a todos los patronos con, al menos, cinco días de antelación, al domicilio designado por ellos, mediante cualquier procedimiento, incluidos los medios informáticos, electrónicos o telemáticos, que permita acreditar su recepción por los destinatarios.
3. El patronato podrá adoptar acuerdos cuando esté presente o representada la mayoría absoluta de los patronos.
4. El patronato quedará válidamente constituido sin necesidad de previa convocatoria, siempre que estén presentes o representados todos los patronos y acepten por unanimidad celebrar la reunión.
5. La reunión del patronato podrá prorrogarse en una o en varias sesiones cuando este así lo acuerde, a propuesta de su presidente.

Artículo 10. *Composición del patronato.*

1. Cuando los estatutos fijen un máximo y un mínimo de patronos, corresponderá al propio patronato la determinación de su número concreto.
2. Si se designase patrono a una persona jurídica, esta comenzará a ejercer sus funciones tras haber aceptado expresamente el cargo y haber nombrado como representante a una o a varias personas físicas, mediante acuerdo del órgano competente de la persona jurídica. La designación del representante o representantes, así como sus posteriores sustituciones, se comunicarán al patronato y al protectorado.

Artículo 11. *Adopción de acuerdos por el patronato.*

1. El patronato adoptará sus acuerdos por mayoría de los patronos presentes o representados en la reunión. El presidente tendrá voto de calidad en caso de empate.
2. El patrono se abstendrá de ejercer el derecho de voto cuando se trate de adoptar un acuerdo por el que:
a) Se establezca una relación contractual entre la fundación y el patrono, su representante, sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, o su cónyuge o persona ligada con análoga relación de afectividad.
b) Se fije una retribución por sus servicios prestados a la fundación distintos de los que implica el desempeño de las funciones que le corresponden como miembro del patronato.
c) Se entable la acción de responsabilidad contra él.

Artículo 12. *Actas de las sesiones del patronato.*

1. De cada sesión que celebre el patronato el secretario levantará acta, que especificará necesariamente los asistentes, presentes o representados, el orden del día de la reunión, las circunstancias del lugar y tiempo en que se ha celebrado, los puntos principales de las

deliberaciones si lo solicitaran los patronos, así como el contenido de los acuerdos adoptados. Las actas serán firmadas en todas sus hojas por el secretario del patronato, con el visto bueno del presidente.

2. En el acta podrá figurar, a solicitud de cada patrono, el voto contrario o favorable al acuerdo adoptado o su abstención, así como la justificación del sentido de su voto. Asimismo, los patronos tienen derecho a solicitar la transcripción íntegra de su intervención o propuesta, siempre que aporten en el acto, o en el plazo que señale el presidente, el texto que corresponda fielmente con su intervención, que se hará constar en el acta o se unirá una copia a ésta. También podrán formular voto particular por escrito en el plazo de 48 horas, que se incorporará al texto aprobado.

3. Las actas se aprobarán en la misma o en la siguiente sesión; no obstante, el secretario podrá emitir certificación sobre los acuerdos específicos que se hayan adoptado, sin perjuicio de la ulterior aprobación del acta. En las certificaciones de acuerdos adoptados emitidas con anterioridad a la aprobación del acta se hará constar expresamente tal circunstancia.

4. El presidente del patronato requerirá la presencia de un notario para que levante acta de la reunión siempre que, con cinco días de antelación al previsto para su celebración, lo solicite la tercera parte del número total de miembros que integran el patronato.

5. La fundación deberá llevar un libro de actas en el que constarán todas las aprobadas por el patronato.

Artículo 13. *Funciones del presidente y vicepresidentes del patronato.*

1. Corresponderá al presidente del patronato:

a) Ejercer la representación de la fundación en juicio y fuera de él, siempre que el patronato no la hubiera otorgado expresamente a otro de sus miembros.

b) Acordar la convocatoria de las reuniones del patronato y la fijación del orden del día.

c) Presidir las reuniones y dirigir y moderar el desarrollo de los debates, someter a votación los acuerdos y proclamar el resultado de las votaciones.

d) Velar por la correcta ejecución de los acuerdos adoptados por el patronato.

e) Velar por el cumplimiento de la ley y de los estatutos.

f) Visar las actas y certificaciones de los acuerdos del patronato.

g) Cualquier otra facultad que legal o estatutariamente le esté atribuida.

2. El patronato podrá nombrar en su seno uno o varios vicepresidentes y establecerá su orden. En el caso de vacante, ausencia o enfermedad del presidente, sus funciones serán asumidas por el vicepresidente único o primero y, en su defecto, por el segundo y sucesivos, si existiesen.

Artículo 14. *Funciones del secretario del patronato.*

1. Corresponderá al secretario del patronato:

a) Efectuar la convocatoria de las reuniones del patronato por orden de su presidente y realizar las correspondientes citaciones a los miembros del patronato.

b) Asistir a las reuniones del patronato, con voz y voto si la secretaría corresponde a un patrono, o solo con voz en caso contrario.

c) Conservar la documentación de la fundación y reflejar debidamente en el libro de actas del patronato el desarrollo de sus reuniones.

d) Expedir certificaciones con el visto bueno del presidente, respecto de los acuerdos adoptados por el patronato.

e) Cuantas otras funciones sean inherentes a su condición de secretario o se prevean expresamente en los estatutos de la fundación.

2. Sin perjuicio de otras previsiones de suplencia que puedan prever los estatutos, el patronato podrá nombrar un vicesecretario, que asumirá las funciones del secretario en el caso de vacante, ausencia o enfermedad de éste.

Artículo 15. *Otros órganos de la fundación.*

1. Los estatutos podrán prever la existencia de otros órganos distintos del patronato para el desempeño de las funciones que expresamente se les encomienden; en todo caso, deberán respetarse las funciones atribuidas legalmente al patronato como órgano de gobierno y administración al que corresponde el cumplimiento de los fines fundacionales y la administración del patrimonio de la fundación. En los estatutos se regulará la composición y las funciones de estos órganos.

2. Entre las facultades atribuidas a estos órganos no podrán comprenderse la aprobación de las cuentas y del plan de actuación, la modificación de los estatutos, la fusión y la liquidación de la fundación ni aquellos actos que requieran la autorización del protectorado, que son materias de competencia exclusiva del patronato.

3. En todo caso, la creación, modificación y supresión de estos órganos y el nombramiento y cese de sus miembros deberá inscribirse en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

CAPÍTULO IV

Patrimonio de la fundación

Artículo 16. *Composición del patrimonio.*

El patrimonio de la fundación está formado por los siguientes bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica:

a) La dotación, integrada por la dotación inicial aportada por el fundador o por terceras personas, por los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, y por los bienes y derechos que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

En el caso de enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación, se conservarán en ésta los bienes y derechos que vengan a sustituirlos y se integrará en ella la plusvalía que hubiera podido generarse.

b) Los bienes y derechos directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, sin carácter permanente, por declaración expresa de su aportante, por acuerdo del patronato o por resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial.

c) Los demás bienes y derechos y las obligaciones que adquiera la fundación en el momento de su constitución o con posterioridad.

Artículo 17. *Régimen de disposición y gravamen de los bienes de la fundación.*

1. Están sometidos a un régimen de autorización previa del protectorado los actos de enajenación, onerosa o gratuita, o de gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación y de los directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, que se concederá si existe justa causa debidamente acreditada.

2. Están sometidos a un régimen de comunicación, en un plazo máximo de treinta días hábiles posteriores a su realización, los siguientes actos sobre bienes o derechos que no formen parte de la dotación o que no se encuentren directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales:

a) Los actos de disposición, a título oneroso o gratuito, cuyo importe sea superior al 20 por ciento del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado.

b) Los actos de disposición o de gravamen que recaigan sobre bienes pertenecientes a alguna de las siguientes categorías:

1. Bienes inmuebles.
2. Establecimientos mercantiles o industriales.
3. Bienes declarados de interés cultural por la Administración General del Estado o por las comunidades autónomas.

Artículo 18. *Contenido de la solicitud de autorización y de la comunicación.*

1. La solicitud de autorización o la comunicación a que se refiere el artículo anterior, así como las comunicaciones relativas a herencias, legados y donaciones previstas en el artículo 22 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, deberán acompañarse de los siguientes documentos:

a) Certificación del acuerdo adoptado por el patronato de la fundación.

b) Memoria acreditativa de las características del bien o derecho objeto del acuerdo y de los elementos y condiciones del negocio jurídico, con exposición de las razones en que se fundamenta e indicación del destino del importe.

c) Valoración de los bienes y derechos realizada por un experto independiente. Tratándose de valores cotizados en un mercado secundario oficial, tendrá la consideración de informe de experto independiente la certificación de una entidad gestora que opere en dicho mercado, en la que se acredite la valoración de los títulos de acuerdo con la cotización media del último trimestre.

2. La solicitud de autorización o la comunicación de actos de gravamen deberá contener expresión de las circunstancias siguientes:

a) Cuando se trate de préstamos hipotecarios, se ha de determinar expresamente la cuantía y el destino del principal, la valoración del bien de conformidad con los criterios utilizados habitualmente por las entidades de crédito, los intereses pactados y el plazo para el cumplimiento de la obligación garantizada.

b) Cuando se trate de usufructos, derechos de superficie u otra clase de gravámenes, se ha de expresar el valor de los derechos reales que se pretende constituir, su duración y los elementos y condiciones esenciales del gravamen. A los efectos de valoración del derecho real que se pretenda constituir, se estará a lo prevenido en las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales relativas a la constitución de derechos reales.

Artículo 19. *Procedimiento de autorización administrativa.*

1. El patronato dirigirá al protectorado la solicitud de autorización de los actos de disposición o gravamen previstos en el artículo 17.1.

2. El protectorado podrá solicitar, a su costa, una valoración pericial del acto de disposición o gravamen. Si del contenido del informe pericial se dedujera un posible perjuicio para la fundación, se dará traslado al patronato para que alegue lo que corresponda en un plazo de 15 días.

3. El procedimiento de autorización deberá resolverse y notificarse en el plazo máximo de tres meses a partir de la entrada de la solicitud en el registro del protectorado competente para su tramitación. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, se entenderá estimada la solicitud.

4. De realizarse el acto autorizado, se remitirá al protectorado en el plazo de un mes una copia del documento en que se formalice, para su oportuna constancia en el protectorado y en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

5. El protectorado podrá denegar la autorización en los siguientes supuestos:

a) Cuando la contraprestación recibida en el acto de disposición o gravamen sometido a autorización no resulte equilibrada.

b) Cuando el acto de disposición o gravamen resulte de otro modo lesivo para los intereses de la fundación o pueda impedir la realización de sus fines.

Artículo 20. *Autorización anual para la enajenación de valores cotizados.*

1. En el supuesto de títulos valores que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales y coticen en un mercado secundario oficial, el patronato podrá solicitar al protectorado la autorización para enajenar en cualquier momento a lo largo del ejercicio los valores que se detallen en la solicitud o los que vengan a sustituirlos. El protectorado, si las circunstancias del caso lo hicieran aconsejable, podrá conceder dicha autorización siempre que los valores se enajenen por un precio superior al de adquisición, salvo que circunstancias de mercado aconsejen lo contrario; en tal caso, se hará mención expresa de este extremo tanto en la solicitud de autorización como en su concesión.

2. El patronato comunicará trimestralmente al protectorado las enajenaciones efectuadas, el cual podrá revocar la autorización cuando estas sean lesivas para los intereses de la fundación, sin perjuicio de la eficacia de las operaciones ya efectuadas.

3. Al formular la comunicación al protectorado, se deberá acreditar el importe de la cotización del día anterior al de la venta, cuya fecha deberá hacerse constar.

Artículo 21. *Efectos de la falta de autorización o de comunicación.*

1. Cuando el protectorado tenga conocimiento de que se han realizado actos de disposición o gravamen sin la preceptiva autorización o sin cumplir la obligación de comunicar el acto o negocio realizado, requerirá al patronato cuanta información considere conveniente. El patronato dispondrá de un plazo de 15 días para suministrar dicha información.

2. El protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, resolverá sobre la procedencia de subsanar el defecto, y autorizará a posteriori el negocio efectuado, sin perjuicio de la posibilidad de entablar la acción de responsabilidad contra los patronos o de solicitar de la autoridad judicial su destitución.

Artículo 22. *Reducción grave de los fondos propios.*

Cuando durante dos ejercicios consecutivos se aprecie en las cuentas anuales de una fundación una reducción grave de sus fondos propios que ponga en riesgo la consecución de sus fines, el protectorado podrá requerir al patronato a fin de que adopte las medidas oportunas para corregir la situación.

CAPÍTULO V

Actividad de la fundación y gestión económica

Sección 1.ª Actividades Fundacionales

Artículo 23. *Actividades de la fundación.*

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles.

A estos efectos, se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

2. Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Asimismo, las fundaciones podrán realizar cualquier actividad mercantil mediante la participación en sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo 24. *Participación de la fundación en sociedades mercantiles.*

1. La adquisición originaria o derivativa por la fundación de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales deberá comunicarse al protectorado. Dicha comunicación se realizará en cuanto dicha circunstancia se produzca, sin que pueda superarse en ningún caso el plazo máximo de 30 días, y se acompañará de una copia del título que justifique la adquisición de la participación mayoritaria.

Lo previsto en este apartado se aplicará igualmente a las adquisiciones de participaciones minoritarias que, acumuladas a adquisiciones anteriores, den lugar a la participación mayoritaria de la fundación en la sociedad mercantil.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, se entenderá por participación mayoritaria aquella que represente más del 50 por ciento del capital social o de los derechos de voto, a cuyos efectos se computarán tanto las participaciones directas como las

indirectas. Para determinar los derechos de voto, en el supuesto de sociedades indirectamente dependientes de una fundación, se entenderá que a esta le corresponde el número de votos que corresponda a la sociedad dependiente que participe directamente en el capital social de aquéllas.

3. En el caso de que el ordenamiento jurídico establezca para la adquisición de participaciones significativas un régimen de comunicación a los correspondientes organismos supervisores, el patronato de la fundación deberá comunicar dicha adquisición al protectorado con los requisitos establecidos en el apartado 1.

4. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, el patronato deberá enajenar dicha participación, salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

Si transcurriera el plazo mencionado sin que se hubiera llevado a cabo la enajenación, o sin que la sociedad participada se hubiera transformado en sociedad no personalista, el protectorado requerirá al patronato para que, en el plazo de 15 días, realice las alegaciones que considere oportunas. El protectorado, si concurren las circunstancias previstas en la ley, podrá entablar la acción de responsabilidad contra los patronos o solicitar de la autoridad judicial su cese.

Artículo 25. *Códigos de conducta para la realización de inversiones temporales.*

1. Anualmente, el patronato emitirá un informe acerca del grado de cumplimiento por parte de la fundación de los códigos de conducta aprobados en desarrollo de la disposición adicional tercera de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero.

2. El patronato remitirá el citado informe al protectorado junto con las cuentas anuales. En el informe deberán especificarse las operaciones que se hayan desviado de los criterios contenidos en los códigos y las razones que lo justifican.

Sección 2.ª Plan de actuación, contabilidad y auditoría

Artículo 26. *Plan de actuación.*

1. El patronato aprobará y remitirá al protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que quedarán reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar en el ejercicio siguiente. El patronato no podrá delegar esta función en otros órganos de la fundación.

2. El plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

3. El patronato remitirá al protectorado el plan de actuación acompañado de la certificación del acuerdo aprobatorio del patronato y de la relación de los patronos asistentes a la sesión. Dicha certificación será expedida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos.

4. Una vez comprobada la adecuación formal del plan de actuación a la normativa vigente, el protectorado procederá a depositarlo en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

Artículo 27. *Libros de contabilidad.*

Las fundaciones llevarán necesariamente un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales, así como aquellos que el patronato considere convenientes para el buen orden y desarrollo de sus actividades y para el adecuado control de sus actividades.

Artículo 28. *Cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Se formularán al cierre del ejercicio, de conformidad con los criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y se expresarán los valores en euros. Cuando las cuentas vayan a ser sometidas a auditoría externa, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. El ejercicio económico coincidirá con el año natural, salvo que en los estatutos se establezca un período anual diferente.

2. Las cuentas anuales serán aprobadas por el patronato en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio, sin que pueda delegar esta función en otros órganos de la fundación.

3. Las cuentas aprobadas serán firmadas en todas sus hojas por el secretario del patronato, con el visto bueno del presidente.

4. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de auditoría se presentarán al protectorado dentro del plazo de 10 días hábiles desde su aprobación, acompañadas de certificación del acuerdo aprobatorio del patronato en el que figure la aplicación del resultado, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos. Los patronos que lo deseen podrán solicitar que conste en dicha certificación el sentido de su voto. También se acompañará la relación de patronos asistentes a la reunión en la que fueron aprobadas, firmada por todos ellos.

5. El protectorado examinará las cuentas y, en su caso, el informe de auditoría y comprobará su adecuación formal a la normativa vigente. Si en dicho examen se apreciasen errores o defectos formales, el protectorado lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en el plazo que le señale, no inferior a 10 días. Si el patronato no atendiera dicho requerimiento, el protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

6. Una vez comprobada la adecuación formal a la normativa vigente de los documentos examinados, el protectorado procederá a depositarlos en el Registro de fundaciones de competencia estatal, todo ello sin perjuicio de las comprobaciones materiales que, dentro del plazo de cuatro años desde la presentación, pueda realizar en el ejercicio de sus funciones. Si, como consecuencia de dichas comprobaciones materiales, el protectorado apreciara cualquier incumplimiento de la normativa aplicable, incorporará a las cuentas depositadas en el citado registro las observaciones que considere oportunas, sin perjuicio del posible ejercicio de las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones.

7. Anualmente, el protectorado remitirá al Ministerio de Economía y Hacienda las relaciones nominales de las fundaciones que han cumplido debidamente con la obligación de presentar las cuentas anuales y de aquellas que han incumplido dicha obligación o que no han atendido los requerimientos del protectorado destinados al cumplimiento de la obligación de presentar las citadas cuentas.

Artículo 29. *Cuentas consolidadas.*

1. Las fundaciones que realicen actividades económicas y se encuentren en alguno de los supuestos previstos en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio para la sociedad dominante deberán formular, además, cuentas anuales consolidadas en los términos señalados en el Código de Comercio y en las disposiciones contables que resulten de aplicación en este ámbito. Cuando la fundación esté obligada a consolidar sus cuentas, deberá hacerlo constar así en la memoria.

2. Las cuentas anuales consolidadas se formularán y aprobarán conforme a lo previsto en el artículo anterior, se depositarán en el Registro Mercantil, conforme a lo dispuesto en la sección 2.ª del capítulo III del título III de su reglamento, y se remitirá una copia al Registro de fundaciones de competencia estatal.

Artículo 30. *Descripción de las actividades fundacionales en la memoria.*

1. La descripción de las actividades fundacionales identificará y cuantificará la actuación global de la fundación, así como cada una de las actividades, distinguiendo entre actividades propias y mercantiles. Deberá contener la siguiente información:

a) Identificación de las actividades, con su denominación y ubicación física. Para cada una de las actividades identificadas, se especificarán:

1.º Los recursos económicos empleados para su realización, con separación de las dotaciones a la amortización y a la provisión de los restantes gastos consignados en la cuenta de resultados. A su vez, se informará de las adquisiciones de inmovilizado realizadas en el ejercicio, de la cancelación de deuda no comercial y de otras aplicaciones.

2.º Los recursos humanos, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario. Se especificará su dedicación horaria.

3.º El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades propias, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

4.º Los ingresos ordinarios obtenidos en el ejercicio, respecto a las actividades mercantiles.

b) Identificación de los convenios de colaboración suscritos con otras entidades; se dará una valoración monetaria a la corriente de bienes y servicios que se produce.

c) Recursos totales obtenidos en el ejercicio, así como su procedencia, distinguiendo entre rentas y otros ingresos derivados del patrimonio, de prestación de servicios, de subvenciones del sector público, de aportaciones privadas y de cualquier otro supuesto.

d) Deudas contraídas y cualquier otra obligación financiera asumida por la fundación.

e) Recursos totales empleados en el ejercicio, distinguiendo entre gastos destinados a actividades propias, mercantiles y otros gastos.

f) Grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando las causas de las desviaciones.

2. Los ingresos y gastos mencionados en este artículo se determinarán conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

Artículo 31. *Auditoría externa.*

1. Corresponde al patronato la designación de un auditor, tanto en el supuesto de que la fundación estuviera legalmente obligada a someter sus cuentas a auditoría externa como en el caso de que el patronato decidiera voluntariamente someterlas a auditoría.

El nombramiento se llevará a cabo antes de que finalice el ejercicio que se va a auditar, con sujeción a los períodos de contratación previstos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. No podrá revocarse a los auditores de cuentas antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa.

2. Excepcionalmente, el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal podrá, a instancia del protectorado o de cualquiera de los miembros del patronato, designar un auditor de cuentas para verificar las cuentas anuales de un ejercicio determinado, en los casos en que el patronato, estando obligado a nombrar auditor, no lo hubiera realizado antes de la finalización del ejercicio a auditar.

3. El nombramiento de los auditores por el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal se realizará de entre los que aparezcan en la lista de auditores inscritos en el Registro oficial de auditores de cuentas. A tal efecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá, en el mes de enero de cada año, al encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal una lista de los auditores inscritos en el Registro oficial de auditores de cuentas al 31 de diciembre del año anterior, por cada provincia. En cada una de las listas figurarán, por orden alfabético y numerados, el nombre y apellidos o la razón social o denominación de los auditores de cuentas, así como su domicilio, que necesariamente deberá radicar en la provincia a que se refiera dicha lista. Los auditores que tengan oficina o despacho abierto en distintas provincias podrán figurar en las listas correspondientes a cada una de ellas.

Recibidas las listas, el encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal remitirá para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» el día y la hora del sorteo público para determinar el orden de nombramientos. Una vez efectuado dicho sorteo, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» la letra del alfabeto que determinará el orden de los nombramientos, que será la misma para cada provincia. Dicho orden comenzará a regir para los nombramientos que se efectúen a partir del primer día hábil del mes siguiente en que hubiese tenido lugar la publicación y se mantendrá hasta que entre en vigor el correspondiente al siguiente año. Para determinar qué lista es la utilizada para cada nombramiento, se estará a la provincia donde radique el domicilio de la fundación.

El encargado del Registro de fundaciones de competencia estatal tendrá a disposición del público las listas de auditores.

4. La solicitud de nombramiento de auditor deberá recoger, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Identificación del solicitante.

b) Denominación y datos de identificación registral de la fundación.

c) Causa de la solicitud.

d) Fecha de la solicitud.

5. En defecto de normas específicas, el régimen jurídico de los auditores se regirá por lo dispuesto en la legislación mercantil.

Sección 3.ª Gestión económica

Artículo 32. *Destino de rentas e ingresos.*

1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 por ciento del importe del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se indican en los apartados siguientes.

El resto del resultado contable, no destinado a la realización de los fines fundacionales, deberá incrementar bien la dotación, bien las reservas, según acuerdo del patronato.

2. No se incluirán como ingresos:

a) La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado.

b) Los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

3. No se considerarán en ningún caso como ingresos las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de la constitución o en un momento posterior.

4. No se deducirán los siguientes gastos:

a) Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las dotaciones a la amortización y a las provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades.

b) La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Esta parte proporcional se determinará en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad.

Dichos gastos comunes podrán estar integrados, en su caso, por los gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, en los términos previstos en el artículo 15.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

5. Los ingresos y los gastos a que se refiere este cómputo se determinarán en función de la contabilidad llevada por la fundación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades

sin fines lucrativos, y en otras normas de desarrollo de dicho plan general que resulten de aplicación.

6. Se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones.

Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas e ingresos, cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

7. El destino a fines deberá hacerse efectivo en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido dichos resultados y los cuatro años siguientes a su cierre.

8. En la memoria integrada en las cuentas anuales que debe presentar la fundación se incluirá información detallada del cumplimiento del destino a fines fundacionales, y en ella se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70 por ciento y los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración. También se incluirá esta información en relación con los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El protectorado analizará la información suministrada y podrá requerir que esta se amplíe y que se aporten los documentos y justificantes que se estimen necesarios. En la medida en que considere que la información y la documentación aportadas no acreditan el cumplimiento del requisito, lo hará constar así en el correspondiente informe.

Artículo 33. *Gastos de administración.*

El importe de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos, no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el cinco por ciento de los fondos propios o el 20 por ciento del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en el artículo 32.

Artículo 34. *Remuneración de patronos y autocontratación.*

1. La solicitud de autorización para que los patronos sean remunerados o contraten con la fundación, por sí o por medio de representante, a que se refieren los artículos 15.4 y 28 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, será cursada al protectorado por el patronato y habrá de ir acompañada de la siguiente documentación:

a) Copia del documento en que se pretende formalizar el negocio jurídico entre el patrono y la fundación.

b) Certificación del acuerdo del patronato por el que se decide la realización del negocio jurídico, incluyendo el coste máximo total que supondrá para la fundación.

c) Memoria explicativa de las circunstancias concurrentes, entre las que se incluirán las ventajas que supone para la fundación efectuar el negocio jurídico con un patrono.

2. El protectorado resolverá y notificará la resolución en el plazo de tres meses, entendiéndose estimada la solicitud si, transcurrido dicho plazo, no hubiese recaído resolución expresa ni hubiese sido notificada.

3. El protectorado denegará en todo caso la autorización en los siguientes supuestos:

a) Cuando el negocio jurídico encubra una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono.

b) Cuando el valor de la contraprestación que deba recibir la fundación no resulte equilibrado.

4. También deberá el patronato solicitar autorización del protectorado, en los términos establecidos en los apartados anteriores, para designar como patrono a una persona, natural o jurídica, que mantenga un contrato en vigor con la fundación.

CAPÍTULO VI

Intervención temporal

Artículo 35. *Intervención temporal.*

1. Si el protectorado advirtiera una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, acordará la iniciación del procedimiento de intervención temporal y lo notificará al patronato para que, en el plazo de 15 días, formule las alegaciones que considere oportunas. A la vista de estas alegaciones, el protectorado podrá declarar la existencia de la irregularidad o desviación. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiese llevado a cabo dicha declaración, se producirá su caducidad.

2. Emitida la resolución a que se refiere el apartado anterior, el protectorado requerirá del patronato la adopción de las medidas que estime pertinentes para la corrección de la irregularidad o desviación advertida, y fijará, a tal efecto, un plazo no superior a dos meses.

3. Si el requerimiento no fuera atendido en el plazo indicado, el protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del patronato, la intervención temporal de la fundación. Junto con la solicitud, el protectorado remitirá a la autoridad judicial los siguientes datos:

a) Hechos que motivan la solicitud de intervención.

b) Medidas propuestas y plazo estimado para su ejecución.

c) Plazo de la intervención solicitada.

d) Personas que, en representación del protectorado y en número no inferior a tres, ejercerían las funciones del patronato.

4. El protectorado podrá solicitar la colaboración de organismos públicos y privados para asegurar un adecuado ejercicio de las atribuciones que se derivan de la intervención acordada por la autoridad judicial.

CAPÍTULO VII

Modificación, fusión y extinción de la fundación

Artículo 36. *Procedimiento de modificación estatutaria.*

1. Cuando el procedimiento de modificación de los estatutos se inicie a instancia del patronato, en los supuestos previstos en el artículo 29 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, el órgano de gobierno de la fundación acompañará a la preceptiva comunicación que debe efectuar al protectorado los siguientes documentos:

a) El texto de la modificación.

b) Certificación del acuerdo aprobatorio del patronato, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente.

Si en el plazo de tres meses desde la recepción de la comunicación el protectorado no se opusiera motivadamente y por razones de legalidad a la modificación estatutaria, o si antes de que venciera aquel plazo manifestara de forma expresa su no oposición a la modificación o nueva redacción de los estatutos, el patronato elevará a escritura pública la modificación de los estatutos para su ulterior inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

2. Cuando el procedimiento se inicie por el protectorado, este requerirá del patronato la modificación que estime necesaria y fijará un plazo suficiente para llevarla a cabo, en atención a las circunstancias que concurran, que no podrá ser inferior a tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que el patronato hubiera acordado la modificación requerida, o ante su oposición expresa, el protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de estatutos requerida.

Artículo 37. *Procedimiento de fusión de fundaciones.*

1. Acordada la fusión por propia iniciativa de los patronatos afectados, siempre que no lo haya prohibido el fundador, acompañarán a la preceptiva comunicación al protectorado, que podrá oponerse o mostrar su no oposición en idénticos términos a los establecidos en el artículo anterior, los siguientes documentos:

a) Certificación del acuerdo aprobatorio de fusión de cada uno de los patronatos, emitida por sus secretarios con el visto bueno de sus presidentes.

b) Informe justificativo de la fusión, aprobado por los patronatos de las fundaciones fusionadas, en el que se expondrá el modo en que afectará a los fines y actividades de las fundaciones fusionadas y el patrimonio aportado por cada una de ellas.

c) El último balance anual aprobado de cada una de las fundaciones fusionadas, si dicho balance hubiera sido cerrado dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de fusión. En caso contrario, se elaborará un balance específico de fusión.

d) Los estatutos de la nueva fundación y la identificación de los miembros de su primer patronato.

La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública, en la que conste el acuerdo de fusión aprobado por los respectivos patronatos, y su inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal. En la escritura pública de fusión se incluirá lo reseñado en los párrafos a), b), c) y d).

2. Cuando la fundación sea requerida por el protectorado, en el supuesto de que resulte incapaz de alcanzar sus fines, para que se fusione con otra de fines análogos que haya manifestado su voluntad favorable, y siempre que el fundador no lo hubiera prohibido, el protectorado le concederá un plazo suficiente para negociar el acuerdo de fusión, atendidas las circunstancias concurrentes, que no podrá ser inferior a tres meses. Transcurrido dicho plazo sin haber recibido la documentación reseñada en el apartado anterior, o ante la oposición expresa del patronato requerido, el protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que ordene la fusión.

Artículo 38. *Procedimiento de extinción de la fundación.*

1. Cuando el patronato acuerde extinguir la fundación por haberse realizado íntegramente el fin fundacional, por resultar imposible su realización o por concurrir cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos, deberá solicitar la ratificación del protectorado, para lo que acompañará la siguiente documentación:

a) Certificación del acuerdo de extinción adoptado por el patronato, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente.

b) Memoria justificativa de la concurrencia de una causa de extinción específica de las previstas en el primer párrafo de este apartado. En el supuesto de que la causa de extinción sea la imposibilidad de realizar el fin fundacional, habrá que justificar, además, la improcedencia o la imposibilidad de modificar los estatutos o de llevar a cabo un proceso de fusión.

c) Las cuentas de la entidad a la fecha en que se adoptó el acuerdo de extinción.

d) El proyecto de distribución de los bienes y derechos resultantes de la liquidación.

El protectorado, una vez examinada la documentación aportada por el patronato y en el plazo de tres meses, resolverá de forma motivada sobre la ratificación del acuerdo de extinción. A falta de resolución expresa debidamente notificada en el plazo citado, el acuerdo de extinción podrá entenderse ratificado. Si la resolución fuese denegatoria, el patronato podrá instar ante la autoridad judicial la declaración de extinción de la fundación.

2. Si el protectorado apreciara de oficio la concurrencia de alguno de los supuestos de extinción previstos en el apartado anterior, comunicará al patronato la necesidad de adoptar el acuerdo de extinción en el plazo que al efecto señale, que no podrá ser inferior a tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que el patronato hubiera adoptado el acuerdo de extinción requerido, o ante su oposición expresa, el protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial la declaración de extinción de la fundación.

3. La extinción de la fundación por cualquier causa establecida en las leyes que no se encuentre recogida en los párrafos a) a e) del artículo 31 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, requerirá en todo caso resolución judicial motivada. Tanto el

patronato como el protectorado podrán instar esta resolución, a no ser que la ley aplicable establezca otra cosa.

4. El acuerdo de extinción, que deberá constar en escritura pública, o, en su caso, la resolución judicial se inscribirán en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

Artículo 39. *Procedimiento y criterios de liquidación.*

1. La liquidación de la fundación extinguida se realizará por el patronato bajo el control del protectorado. A tal efecto, el protectorado podrá solicitar del patronato cuanta información considere necesaria, incluso con carácter periódico, sobre el proceso de liquidación.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, el patronato podrá apoderar o delegar la ejecución material de sus acuerdos relativos al proceso de liquidación.

3. El procedimiento de liquidación se inicia con la aprobación por el patronato del balance de apertura de la liquidación.

4. Resultan aplicables al proceso de liquidación los requisitos establecidos con carácter general para los actos dispositivos de los bienes y derechos de la fundación, así como las normas que regulan la responsabilidad de los patronos.

5. El protectorado impugnará ante la autoridad judicial los actos de liquidación que resulten contrarios al ordenamiento jurídico o a los estatutos de la fundación.

6. No se podrán destinar los bienes y derechos resultantes de la liquidación a las entidades a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, sin que hayan sido satisfechos todos los acreedores o sin haber consignado el importe de sus créditos. Cuando existan créditos no vencidos, se asegurará previamente el pago.

7. La función liquidadora del patronato concluirá con el otorgamiento de la escritura de cancelación de la fundación, la solicitud de la cancelación de los asientos referentes a la fundación y su inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

CAPÍTULO VIII

El protectorado

Artículo 40. *Organización general del protectorado.*

1. El protectorado de las fundaciones de competencia estatal será ejercido por la Administración General del Estado a través de los departamentos ministeriales que posean atribuciones vinculadas con los fines fundacionales, tal y como aparecen descritos en los estatutos de la fundación. La atribución del protectorado a nuevos departamentos ministeriales sólo podrá llevarse a cabo mediante acuerdo del Consejo de Ministros.

2. El Registro de fundaciones de competencia estatal decidirá, a la vista del fin principal de la fundación establecido en sus estatutos, tanto en el momento de su constitución como con ocasión de una eventual modificación estatutaria que afecte a sus fines, el protectorado competente al que dicha fundación quedará adscrita.

3. En el ámbito de cada departamento ministerial, la titularidad del protectorado corresponde al Ministro, sin perjuicio de la posibilidad de su delegación o desconcentración. Las resoluciones del titular del protectorado ponen fin a la vía administrativa.

Artículo 41. *Atribuciones del protectorado.*

1. El protectorado se ejerce respetando la autonomía de funcionamiento de las fundaciones y con el objetivo de garantizar el cumplimiento de la legalidad y de los fines establecidos por la voluntad fundacional.

2. El protectorado desempeñará las funciones que se enumeran en los artículos siguientes de este capítulo, sin perjuicio de cualesquiera otras que pudiera otorgarle la ley.

Artículo 42. *Funciones de apoyo, impulso y asesoramiento.*

Se consideran funciones de apoyo, impulso y asesoramiento del protectorado las siguientes:

a) Asesorar a las fundaciones en proceso de constitución en relación con la normativa aplicable a dicho proceso, en particular sobre aspectos relacionados con la dotación, los fines de interés general y la elaboración de estatutos, así como sobre la tramitación administrativa correspondiente.

El protectorado facilitará a los interesados que lo soliciten un modelo de estatutos de carácter orientativo.

Asimismo, los interesados podrán someter al protectorado un borrador de estatutos para su informe previo no vinculante.

b) Asesorar a las fundaciones ya inscritas en relación con su régimen jurídico, económico-financiero y contable, en particular sobre los siguientes aspectos:

1.º Normativa vigente que afecta al sector fundacional.

2.º Funcionamiento y actuación del patronato.

3.º Expedientes relativos a disposición y gravamen de bienes, autocontratación, modificación de estatutos, fusión, extinción y liquidación.

4.º Elaboración de las cuentas anuales, obligaciones formales de su presentación y demás aspectos relacionados con la contabilidad.

5.º Elaboración y presentación del plan de actuación.

6.º Descripción de las actividades en cumplimiento de fines que deben figurar en la memoria. El protectorado podrá facilitar, a solicitud de los interesados, un modelo-resumen para presentar la información de forma cuantificada y homogénea.

c) Promover la realización de estudios sobre la viabilidad de las fundaciones, con la conformidad de estas.

d) Dar a conocer la existencia y actividades de las fundaciones, sin perjuicio de la función de publicidad registral correspondiente al Registro de fundaciones de competencia estatal.

El protectorado, mediante publicaciones en papel o por cualquier procedimiento de comunicación informático o telemático, llevará a cabo las siguientes actividades:

1.º Difundir información general sobre fundaciones que incluya, entre otros datos, los necesarios para la identificación y ubicación de las fundaciones, sus fines estatutarios y las actividades realizadas en su cumplimiento, detallando, cuando sea posible, los usuarios y los recursos empleados.

2.º Elaborar y publicar, por sí mismo o en colaboración con los protectorados de las comunidades autónomas, directorios de fundaciones.

3.º Ofrecer datos agregados sobre la realidad social y económica de las fundaciones y sobre las actividades que realizan en cumplimiento de sus fines.

4.º Proporcionar listados de fundaciones a los interesados que lo soliciten.

5.º Proporcionar a los patronatos, con carácter facultativo, formularios que faciliten las relaciones con sus protectorados.

e) Promover, en colaboración con las unidades editoras del respectivo departamento, la elaboración de publicaciones sobre los diversos aspectos de la realidad fundacional.

Artículo 43. *Funciones en relación con el proceso de constitución.*

Son funciones del protectorado en el proceso de constitución de las fundaciones las siguientes:

a) Velar por el respeto a la legalidad en la constitución de la fundación.

b) Informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de fundaciones de competencia estatal, sobre la idoneidad de los fines y sobre la adecuación y suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución, de acuerdo con lo previsto en los artículos 3 y 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

c) Otorgar, previa autorización judicial, escritura pública de constitución de la fundación, mediante la persona que designe el propio protectorado, en el supuesto de fundación constituida por acto mortis causa previsto en el artículo 9.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

d) Cesar a los patronos de las fundaciones en proceso de formación que, en el plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución, no hubieran instado su

inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal, y nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial.

Artículo 44. *Funciones en relación con el patronato.*

Son funciones del protectorado en relación con el patronato de las fundaciones las siguientes:

a) Autorizar al patronato para asignar una retribución a los patronos por servicios prestados a la fundación distintos de los que implican el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato.

b) Autorizar a los patronos a contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero.

c) Ejercer provisionalmente las funciones de patronato cuando faltasen, por cualquier motivo, todas las personas llamadas a integrarlo.

d) Designar a la persona o personas que integren provisionalmente el patronato en el supuesto previsto en el artículo 18.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

e) Asumir todas las atribuciones legales y estatutarias del patronato durante el tiempo que determine la resolución judicial de intervención temporal de la fundación.

Artículo 45. *Funciones en relación con el patrimonio de la fundación.*

Son funciones del protectorado en relación con el patrimonio de la fundación las siguientes:

a) Autorizar la enajenación o gravamen de los bienes y derechos de la fundación cuando formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de sus fines, velando para que no quede injustificadamente mermado el valor económico de la dotación fundacional.

b) Tener conocimiento formal de aquellos negocios jurídicos de la fundación sobre los que el patronato está legalmente obligado a informar al protectorado.

c) Velar en todo momento por la adecuación y suficiencia de la dotación fundacional en orden al efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, sin perjuicio de la responsabilidad que a tal efecto corresponde al patronato.

Artículo 46. *Funciones relativas al cumplimiento de fines.*

Son funciones del protectorado en relación al cumplimiento de fines por parte de las fundaciones las siguientes:

a) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, teniendo en cuenta la voluntad del fundador y la consecución del interés general.

b) Conocer y examinar el plan de actuación y las cuentas anuales, incluidos, en su caso, los informes de auditoría, así como solicitar, en su caso, el nombramiento de auditor externo.

c) Comprobar que las fundaciones facilitan información adecuada y suficiente respecto de sus fines y actividades, para que sean conocidas por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.

d) Comprobar que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

e) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales. Cuando existan dudas a este respecto, el protectorado podrá solicitar, a su costa, un informe pericial sobre los extremos que considere necesario aclarar. Asimismo, podrá solicitar al patronato la información que resulte necesaria, así como realizar actuaciones de comprobación en la sede fundacional, previa conformidad del patronato. El informe pericial deberá ser emitido por un perito independiente o por un funcionario designado por el protectorado, en el plazo fijado por este.

Artículo 47. *Funciones en relación con la modificación, fusión y extinción de las fundaciones.*

Son funciones del protectorado en relación con la modificación, fusión y extinción de las fundaciones las siguientes:

a) Tener conocimiento y, en su caso, oponerse, por razones de legalidad y de forma motivada, a los acuerdos de modificación de estatutos o de fusión, adoptados por el patronato.

b) Solicitar de la autoridad judicial la modificación de los estatutos o la fusión de las fundaciones, en los supuestos previstos en los artículos 29 y 30 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

c) Ratificar el acuerdo del patronato sobre extinción de la fundación cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional, sea imposible su realización o concurra otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos.

d) Solicitar de la autoridad judicial la extinción de la fundación, en los supuestos previstos en el artículo 32 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

e) Tener conocimiento y supervisar, en su caso, las operaciones de liquidación de la fundación, así como acordar el destino que haya de darse a los bienes de esta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Artículo 48. *Funciones en relación con el ejercicio de las acciones legalmente previstas.*

El protectorado ejercerá las siguientes funciones en relación con el ejercicio de las acciones legalmente previstas:

a) Ejercitar la acción de responsabilidad en favor de la fundación frente a los patronos, cuando legalmente proceda.

b) Instar judicialmente el cese de los patronos por el desempeño del cargo sin la diligencia prevista por la ley.

c) Nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial, en el supuesto previsto en el artículo 13.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

d) Impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a la ley o a los estatutos.

e) Instar de la autoridad judicial la intervención de la fundación cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

f) Dictar una resolución motivada y trasladar la documentación oportuna al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente cuando encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, y comunicarlo simultáneamente a esta.

g) Velar por el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, en su redacción dada por la disposición adicional primera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

CAPÍTULO IX

El Consejo Superior de Fundaciones

Artículo 49. *Naturaleza y estructura.*

1. El Consejo Superior de Fundaciones es un órgano colegiado de carácter consultivo, adscrito al Ministerio de Administraciones Públicas, e integrado por representantes de la Administración General del Estado, de las comunidades autónomas y de las fundaciones.

2. El Consejo Superior de Fundaciones funcionará en Pleno, en Comisión Permanente y mediante la Comisión de Cooperación e Información Registral.

Artículo 50. *Funciones.*

1. Serán funciones del Consejo Superior de Fundaciones:

a) Asesorar e informar sobre cualquier disposición legal o reglamentaria de carácter estatal que afecte directamente a las fundaciones, así como formular propuestas en este ámbito. Asimismo, deberá informar sobre tales asuntos cuando le sean consultados por los Consejos de Gobierno de las comunidades autónomas.

b) Planificar y proponer las actuaciones necesarias para la promoción y fomento de las fundaciones y realizar los estudios precisos al efecto.

c) Las demás que le puedan atribuir las disposiciones vigentes.

2. El Registro de fundaciones de competencia estatal, así como los departamentos que ejerzan el protectorado de las fundaciones de competencia estatal, facilitarán al Consejo Superior de Fundaciones cuanta documentación e información relativa a las fundaciones sea necesaria para el debido ejercicio de sus funciones.

Artículo 51. *Pleno del Consejo.*

1. El Pleno del Consejo Superior de Fundaciones estará constituido por el presidente, un vicepresidente, un secretario y los vocales que se determinan en el apartado 4.

2. Actuará como presidente el Ministro de Administraciones Públicas.

3. Será vicepresidente el Secretario General para la Administración Pública del Ministerio de Administraciones Públicas.

4. Serán vocales del Pleno del Consejo:

a) 10 representantes, con categoría, al menos, de director general, designados por el presidente del Consejo, a propuesta, cada uno de ellos, de los Ministros de Justicia, de Economía y Hacienda, de Educación y Ciencia, de Trabajo y Asuntos Sociales, de Industria, Turismo y Comercio, de Agricultura, Pesca y Alimentación, de la Presidencia, de Administraciones Públicas, de Cultura y de Medio Ambiente.

b) 10 representantes de las comunidades autónomas, designados por el presidente del Consejo, a propuesta de aquéllas, previo acuerdo en la Conferencia Sectorial de Administraciones Públicas.

c) 10 representantes de las fundaciones, designados por el presidente del Consejo para un período de cuatro años. Dichos representantes serán propuestos:

1.º Cinco por las asociaciones de fundaciones, correspondiendo tres representantes a asociaciones de fundaciones con implantación estatal, y otros dos a asociaciones de fundaciones de ámbito autonómico.

2.º Cinco por las fundaciones no integradas en asociaciones, cualquiera que sea su ámbito.

5. Podrán asistir a las reuniones del Pleno, con voz y sin voto, los expertos que se consideren necesarios, previa convocatoria del presidente.

6. Actuará como secretario, con voz pero sin voto, un funcionario del Ministerio de Administraciones Públicas con rango de subdirector general, designado por el Ministro.

Artículo 52. *Vocales representantes de las fundaciones.*

1. El Ministerio de Administraciones Públicas efectuará una convocatoria pública para la propuesta de candidatos y aprobará las normas relativas a su elección.

2. Para proponer candidatos, tanto las asociaciones como las fundaciones deberán cumplir y acreditar los siguientes requisitos:

a) Encontrarse debidamente inscritas en el registro correspondiente.

b) Encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales y de Seguridad Social.

c) En el caso de las fundaciones, haber cumplido sus obligaciones en materia de presentación de las cuentas anuales y del plan de actuación, o los documentos equivalentes en cada comunidad autónoma.

Los candidatos propuestos deben contar con plena capacidad de obrar y no encontrarse inhabilitados para el ejercicio de cargos públicos.

3. Cada asociación de fundaciones, conforme a sus respectivas normas estatutarias, podrá proponer un máximo de tres representantes, si se trata de asociaciones de ámbito estatal, o un máximo de dos, si se trata de asociaciones autonómicas, y acompañará una relación nominal de las fundaciones integradas en ella.

El presidente designará como vocales del Pleno al primer candidato propuesto por cada una las asociaciones estatales, y por cada una de las autonómicas, que cuenten en su respectivo ámbito con mayor número de fundaciones asociadas.

En el caso de que no se presentaran asociaciones en número suficiente para cubrir las cinco plazas a que se refiere este apartado, la plaza o las plazas vacantes acrecerán a las asociaciones que, dentro del mismo ámbito estatal o autonómico, hayan presentado candidatos, y se repartirán según el criterio establecido en el párrafo anterior.

4. Cada fundación, estatal o autonómica, no integrada en asociaciones podrá presentar a un único candidato. También podrán presentar candidato las fundaciones integradas en asociaciones, pero solo serán tenidos en cuenta si la asociación a la que pertenecen no ha obtenido representación en el Pleno.

El presidente del Consejo designará como vocales a los candidatos propuestos por aquellas fundaciones que, dentro de cada uno de los grupos que a continuación se relacionan, cuenten con mayor patrimonio, entendido como total activo del balance de situación, de acuerdo con las últimas cuentas anuales depositadas:

a) Fundaciones cuyo patrimonio no exceda de 120.000 euros.

b) Fundaciones con un patrimonio entre 120.000 y 500.000 euros.

c) Fundaciones con un patrimonio entre 500.000 y un millón de euros.

d) Fundaciones con un patrimonio entre un millón y tres millones de euros.

e) Fundaciones cuyo patrimonio sea superior a tres millones euros.

En el caso de igualdad de patrimonio, primará la prioridad en la fecha de inscripción registral de la escritura fundacional.

Si faltaran candidatos para cubrir la plaza correspondiente a uno o más de los grupos indicados, la vacante acrecerá al grupo de patrimonio inmediatamente superior, y, en el caso de no poder ser cubierta de esta forma, al inmediatamente inferior.

5. En el caso de fallecimiento, incapacidad o renuncia de un vocal representante de las fundaciones, será sustituido por quien indique la asociación o fundación que le propuso.

Artículo 53. *Comisión Permanente.*

1. La Comisión Permanente estará compuesta por el vicepresidente del Consejo, que actuará como presidente, y por los siguientes vocales:

a) Cinco vocales elegidos por los representantes de la Administración General del Estado en el Pleno, entre ellos.

b) Cinco vocales elegidos por los representantes de las comunidades autónomas en el Pleno, entre ellos.

c) Cinco vocales elegidos por los representantes de las fundaciones en el Pleno, entre ellos.

2. Será secretario de la Comisión Permanente el del Pleno.

3. Son funciones de la Comisión Permanente:

a) Velar por el cumplimiento de los acuerdos adoptados por el Pleno y por las actuaciones en curso derivadas de aquellos.

b) Resolver las cuestiones que, con carácter de urgencia, se planteen al Consejo, y dar cuenta al Pleno de las actuaciones llevadas a cabo.

c) Proponer asuntos a debatir al Pleno del Consejo y elevarle propuestas.

d) Cuantos otros cometidos le sean delegados o asignados por el Pleno.

Artículo 54. *Comisión de Cooperación e Información Registral.*

1. Como órgano encargado de establecer mecanismos para la colaboración e información mutua entre los distintos registros, en particular en lo relativo a las denominaciones y a las comunicaciones sobre la inscripción y, en su caso, la extinción de las fundaciones, existirá en el Consejo Superior de Fundaciones la Comisión de Cooperación e Información Registral.

2. La Comisión de Cooperación e Información Registral estará compuesta por el director general del que dependa el Registro de fundaciones de competencia estatal, que actuará como presidente, y por los siguientes miembros:

a) Tres vocales en representación de la Administración General del Estado con rango, al menos, de subdirector general o de jefe de división, elegidos por los representantes de la Administración General del Estado en el Pleno del Consejo.

b) Tres vocales elegidos por los representantes de las comunidades autónomas en el Pleno del Consejo, entre ellos.

3. Será secretario de la Comisión de Cooperación e Información Registral el funcionario que designe el Ministro de Justicia.

4. Son funciones de la Comisión de Cooperación e Información Registral:

a) Preparar el informe o dictamen que el Pleno le solicite sobre los instrumentos de colaboración e información mutua entre los distintos registros de fundaciones.

b) Establecer las medidas o mecanismos que considere necesarios para garantizar la colaboración e información mutua entre los diferentes registros de fundaciones.

c) Constituir ponencias o grupos de trabajo para la elaboración de informes y propuestas sobre los medios que se consideren necesarios para garantizar la cooperación e información mutua entre los diferentes registros de fundaciones.

d) Informar, a solicitud del encargado de cualquier registro de fundaciones, de cuál sea el mecanismo procedente para garantizar la cooperación e información mutua entre registros, y elevar a las autoridades administrativas competentes las propuestas que considere convenientes a tales fines.

e) Establecer los criterios de actuación para el traslado de la fundación de un registro a otro diferente, en el caso de que la fundación haya cambiado el ámbito territorial en el que principalmente vaya a desarrollar sus actividades.

Artículo 55. *Funcionamiento.*

1. Por acuerdo del Pleno o de la Comisión Permanente podrán constituirse ponencias, grupos de trabajo o comités especializados para el mejor cumplimiento de sus fines.

2. El Consejo Superior de Fundaciones se regirá por sus propias normas de funcionamiento y por lo dispuesto en el capítulo II del título II de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. La participación en el Consejo Superior de Fundaciones tiene carácter honorífico y no dará derecho a retribución alguna, salvo, en su caso, las compensaciones que correspondan en aplicación de lo previsto en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

Disposición adicional primera. *Fundaciones laborales.*

A los efectos de este reglamento, se consideran fundaciones laborales:

a) Las creadas por pacto o concierto entre las empresas y sus trabajadores, las constituidas en virtud de acto unilateral de una empresa o de terceras personas en beneficio de los trabajadores de una o varias empresas y de sus familiares.

b) Las formadas entre las organizaciones empresariales y sindicales más representativas de un sector o sectores determinados para el desarrollo de fines laborales.

Disposición adicional segunda. *Auditoría externa y plan de actuación de las fundaciones del sector público estatal.*

1. La Intervención General de la Administración del Estado realizará la auditoría externa a la que están obligadas las fundaciones del sector público estatal en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 25.5 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.3 de dicha ley y en el artículo 168.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2. El plazo de elaboración y aprobación por el patronato del plan de actuación de las fundaciones del sector público estatal finalizará el mismo día que el de tramitación del presupuesto de explotación y capital, previsto en el artículo 66 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Cuando la entidad, de acuerdo con el artículo 66.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, esté obligada a presentar un programa de actuación plurianual, las actividades detalladas en el plan de actuación serán las que se deriven del citado programa.

Las modificaciones del presupuesto de explotación y capital aprobadas por los órganos competentes, de acuerdo con lo señalado en el artículo 67.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, modificarán, a su vez, el plan de actuación.

Disposición adicional tercera. *Inventario.*

El inventario de los elementos patrimoniales de la fundación se elaborará con arreglo a lo dispuesto en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos vigentes en cada momento.

§ 6

Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal

Ministerio de Justicia
«BOE» núm. 17, de 19 de enero de 2008
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2008-978

La Constitución española, tras reconocer el derecho de fundación para fines de interés general (artículo 34), reserva a la ley la regulación de su ejercicio con respeto al contenido esencial del derecho (artículo 53.1). El cumplimiento de esta previsión constitucional se ha instrumentado en dos cuerpos normativos. De una parte, la

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que regula los aspectos sustantivos y procedimentales de estas entidades, desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. De otra parte, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que dicta el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollada a su vez mediante el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Cabe señalar, además, que las leyes 49/2002, de 23 de diciembre, y 50/2002, de 26 de diciembre, derogaron la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que disciplinaba en un solo cuerpo legal el régimen jurídico de los entes fundacionales y las ventajas de carácter impositivo concedidas a las personas privadas, físicas o jurídicas (sin limitarse a las de naturaleza fundacional), por sus actividades o aportaciones económicas en apoyo de determinadas finalidades de interés público o social. Con todo, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, fue objeto de un doble desarrollo reglamentario: de una parte, en cumplimiento de lo dispuesto en su disposición final quinta se dictó el Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal (que fue derogado por el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre); de otra, en desarrollo de su artículo 36, se dictó el Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal, que nunca ha llegado a funcionar en la práctica.

El marco regulador de las fundaciones se cierra ahora, desde la perspectiva normativa del Estado, haciendo uso de la habilitación reglamentaria prevista en el artículo 36 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, que prevé la existencia de un Registro de Fundaciones de competencia estatal dependiente del Ministerio de Justicia, en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma. De forma complementaria, la disposición transitoria cuarta de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, prevé que en tanto dicho Registro no entre en funcionamiento, subsistirán los registros de

fundaciones actualmente existentes, declaración que reitera la disposición transitoria única del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, ya aludido.

El Reglamento que se aprueba mediante el presente real decreto permite la puesta en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal al desarrollar sus funciones, su estructura, su funcionamiento y efectos, de acuerdo con las líneas maestras enunciadas en el Capítulo VIII de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre (artículos 36 y 37). La opción de política legislativa finalmente acogida no ha sido la de un Reglamento «de mínimos», en el que sobre unas líneas básicas y esenciales de regulación entrarían a integrar o a suplementar la norma otras ya vigentes y de probada eficacia como el Reglamento Hipotecario o el Reglamento del Registro Mercantil. Por el contrario, el presente Reglamento aspira en buena técnica a ser completo, claro y de fácil manejo, lo que no significa sin embargo que se pretenda autosuficiente en el sentido de que su contenido normativo agote la totalidad de posibilidades que permite la generalidad de la ley (que puede prever, a su vez, diversos desarrollos reglamentarios específicos), sino en el sentido más realista de comprender un conjunto de disposiciones capaces de conformar un cuerpo normativo autónomo e inteligible en el contexto del grupo normativo al que pertenece.

Planteada la opción de política legislativa en estos términos, el Registro presenta una naturaleza doble. Así, mientras por un lado las fundaciones adquieren personalidad jurídica desde el momento de la inscripción registral de la escritura pública de su constitución, por otro el registro se configura como un instrumento al servicio de la Administración, y dentro de ella de los diferentes Protectorados, a los que pretende proporcionar información para el desarrollo de sus actividades y el ejercicio de sus funciones.

Esta doble naturaleza preside la entera regulación del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

El Capítulo I contiene un conjunto de disposiciones generales que abordan desde su ámbito de aplicación hasta el objeto y la naturaleza del Registro, pasando por la determinación del régimen jurídico al que deben ajustarse los procedimientos de inscripción, el establecimiento del principio de colaboración y de otros principios registrales característicos de otros registros de personas.

El Capítulo II, relativo a la organización del Registro, se subdivide en tres secciones: la primera, destinada a cuestiones generales, se refiere a la organización administrativa, al Encargado del registro, al ámbito funcional y subjetivo del Registro, a su estructura y al sistema de hoja personal; la segunda se refiere a los libros del Registro, y la tercera a los asientos.

El Capítulo III es, entre todos, el más prolijo. Regula la inscripción de las fundaciones de competencia estatal, las delegaciones de fundaciones extranjeras y las fundaciones del sector público estatal prestando atención a los actos sujetos a inscripción, a los títulos inscribibles, a los plazos y requisitos formales de la documentación, así como a la calificación registral, subsanación, notificación de actuaciones y publicación de los actos inscritos en el «Boletín Oficial del Estado». Junto a ello, quedan reglamentadas las primeras inscripciones, tanto de fundaciones de competencia estatal como de las delegaciones de fundaciones extranjeras y de las fundaciones del sector público estatal, así como las inscripciones posteriores y su diferente tipología.

En el Capítulo IV se regulan otras funciones del Registro, como la legalización de los libros obligatorios, el nombramiento de auditores de cuentas o el depósito y publicidad del plan de actuación y de las cuentas anuales, acompañadas de la oportuna documentación complementaria.

El Capítulo V lleva a cabo la regulación de la Sección de denominaciones del Registro, que desarrolla lo previsto en el artículo 36.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

El Capítulo VI regula, en desarrollo del artículo 37 de la Ley 50/2002, el ejercicio de la publicidad formal que corresponde a un Registro público, previéndose a tal fin la expedición de certificaciones, notas simples informativas o copias de los asientos y documentos depositados, que habrán de ajustarse, por lo demás, a los requisitos establecidos en la normativa vigente en materia de protección de datos personales.

Finalmente, la colaboración del Registro de Fundaciones de competencia estatal con los registros de fundaciones creados en las comunidades autónomas, con los Protectorados -

tanto ministeriales como autonómicos- y con el Consejo Superior de Fundaciones, es objeto de regulación en el capítulo VII del Reglamento.

Junto a todo lo anterior, el real decreto también aborda el régimen de las cargas duraderas, el régimen de las actuaciones anteriores a la entrada en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal, el funcionamiento provisional de los registros ministeriales existentes, las reglas específicas para las fundaciones en proceso de constitución, así como de los actos pendientes de inscripción de fundaciones ya constituidas y el depósito de cuentas.

La norma deroga el Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal y modifica el artículo 17.2 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre. Por último, faculta al Ministro de Justicia para dictar las normas necesarias para el desarrollo del Reglamento y para acordar, junto con el Ministro de Economía y Hacienda, la entrada en funcionamiento del Registro.

En la elaboración de la presente norma han sido consultadas las entidades representativas de los sectores afectados y ha emitido informe la Agencia Española de Protección de Datos.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Justicia, con la aprobación previa de la Ministra de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 7 de diciembre de 2007,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal.*

Se aprueba el reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición adicional primera. *Régimen de las cargas duraderas.*

1. No podrán inscribirse en el Registro de fundaciones de competencia estatal nuevas cargas duraderas sobre bienes para la realización de fines de interés general, ni modificarse la inscripción de las existentes.

2. Las inscripciones de cargas duraderas actualmente vigentes se mantendrán en un libro específico del Registro de fundaciones de competencia estatal hasta que se produzca su cancelación.

Disposición adicional segunda. *Actuaciones anteriores a la entrada en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal.*

1. Con anterioridad a su entrada en funcionamiento, se trasladarán al Registro de fundaciones de competencia estatal tanto las inscripciones practicadas en los registros estatales actualmente existentes como la documentación archivada en los mismos.

2. Con objeto de que el Registro de fundaciones de competencia estatal pueda dar inmediato cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 36.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, los registros autonómicos remitirán a aquel una lista con las denominaciones de las fundaciones inscritas y con las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal con indicación de su fecha de caducidad.

3. Se adoptarán los mecanismos necesarios, preferentemente de carácter telemático, que permitan con anterioridad a la puesta en funcionamiento del Registro, lograr la coordinación necesaria entre el Registro de fundaciones de competencia estatal y los distintos registros y protectorados, en el ámbito de la colaboración entre las Administraciones públicas.

Disposición transitoria primera. *Funcionamiento provisional de los registros ministeriales existentes.*

1. De conformidad con lo previsto en la disposición transitoria cuarta de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre y la disposición transitoria única del Real Decreto 1337/2005, de 11 de

noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, en tanto no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones de competencia estatal subsistirán los registros ministeriales actualmente existentes.

2. Tras su puesta en funcionamiento dichos registros quedarán extinguidos con la salvedad del traslado a que hace referencia la disposición transitoria segunda.

Disposición transitoria segunda. *Fundaciones en proceso de constitución y actos pendientes de inscripción de fundaciones ya constituidas.*

1. Las fundaciones en proceso de constitución, cuyo título haya sido presentado con posterioridad a la entrada en vigor de este real decreto, así como los actos de fundaciones ya constituidas pendientes de inscripción en los registros ministeriales en el momento de entrada en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal, culminarán el proceso de inscripción de conformidad con la normativa anterior, incluida la resolución de los recursos que corresponda, trasladando luego el expediente completo al Registro de fundaciones de competencia estatal.

2. Salvo en los supuestos contemplados en el apartado anterior, los registros ministeriales no podrán practicar ningún otro asiento tras la entrada en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal.

Disposición transitoria tercera. *Depósitos de cuentas.*

1. A partir de la entrada en vigor del presente real decreto, los registradores mercantiles procederán al traslado, en formato electrónico, de los depósitos de cuentas anuales consolidadas de fundaciones de competencia estatal que obren a su cargo.

2. Tras la puesta en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal, el Protectorado depositará las cuentas anuales de las fundaciones en dicho Registro, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.2 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal respecto del depósito de las cuentas anuales consolidadas.

Disposición derogatoria única. *Derogación de normas de igual o menor rango.*

Se deroga el Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal y cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente real decreto.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre.*

El artículo 17.2 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, queda redactado del siguiente modo:

> «2. Están sometidos a un régimen de comunicación, en un plazo máximo de treinta días hábiles posteriores a su realización, los siguientes actos sobre bienes o derechos que no formen parte de la dotación o que no se encuentren directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales:
>
> a) Los actos de disposición, a título oneroso o gratuito, cuyo importe sea superior al 20 por ciento del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado.
>
> b) Los actos de disposición o de gravamen que recaigan sobre bienes pertenecientes a alguna de las siguientes categorías:
>
> 1. Bienes inmuebles.
> 2. Establecimientos mercantiles o industriales.
> 3. Bienes declarados de interés cultural por la Administración General del Estado o por las comunidades autónomas.»

Disposición final segunda. *Facultad de desarrollo.*

1. Se faculta al Ministro de Justicia para dictar las normas necesarias para el desarrollo del presente Reglamento.

2. No obstante lo anterior, la fecha de entrada en funcionamiento del Registro de fundaciones de competencia estatal se dispondrá mediante Orden conjunta del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Justicia.

3. De conformidad con lo previsto en el artículo 61.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, podrá autorizar las transferencias de crédito que resulten procedentes desde las secciones presupuestarias donde están actualmente consignados los gastos de los registros ministeriales a la Sección 13 Ministerio de Justicia.

4. La Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones procederá a la aprobación de la nueva Relación de Puestos de Trabajo del Ministerio de Justicia derivada de lo dispuesto en el presente real decreto. Dicha aprobación irá precedida de un estudio de las necesidades de personal, así como de las dotaciones existentes en otros Departamentos que, hasta la entrada en vigor de este real decreto, realicen las funciones que ahora se asignan al Registro de Fundaciones de competencia estatal, con objeto de que la Relación de Puestos de Trabajo se efectúe por reasignación de efectivos entre los Departamentos afectados, en su caso mediante la adscripción contemplada en el artículo 61 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 364/1995, de 10 de marzo.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal el 1 de octubre de 2008.

REGLAMENTO DEL REGISTRO DE FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto del Reglamento.*

Este Reglamento tiene por objeto regular el Registro de fundaciones de competencia estatal (en adelante el Registro), su organización y funciones, el procedimiento de inscripción en el mismo y sus relaciones con los Protectorados ministeriales y con los Protectorados y registros autonómicos.

Artículo 2. *Objeto del Registro.*

El Registro tiene por objeto la inscripción de las fundaciones relacionadas en el artículo 11 de este Reglamento, así como la inscripción, constancia y depósito de los actos, negocios jurídicos y documentos relativos a las mismas.

Artículo 3. *Naturaleza del Registro.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las fundaciones a las que se refiere el artículo 11 de este Reglamento tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

2. Sin perjuicio de la obligatoriedad de su inscripción, las delegaciones de fundaciones extranjeras se regirán, en orden a su constitución, por su ley personal.

Artículo 4. *Régimen jurídico.*

Los procedimientos de inscripción en el Registro se ajustarán a lo establecido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en el presente Reglamento.

Artículo 5. *Acceso al Registro.*

1. El Registro es público para quienes tengan interés en conocer su contenido.

El derecho de acceso al Registro se ejercerá teniendo en cuenta las previsiones que al respecto se contienen en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

2. La publicidad del Registro no alcanza a los datos referidos a los domicilios de las personas, estado civil y otros datos de carácter personal que consten en la documentación de cada fundación, de acuerdo con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Artículo 6. *Principio de colaboración.*

1. El principio de colaboración informará las relaciones entre el Registro y los protectorados ministeriales, para el eficaz cumplimiento de las competencias que tienen atribuidas, de acuerdo con lo establecido en el capítulo VII de este Reglamento.

2. El mismo principio informará la relación entre el Registro y los registros y protectorados autonómicos.

Artículo 7. *Principios registrales.*

El Registro en el ejercicio de su función de inscripción queda sometido a los siguientes principios:

a) Titulación pública: la inscripción en el Registro se practicará, con carácter general, en virtud de documento público conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de este Reglamento.

b) Legalidad: el Encargado del Registro calificará la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicite la inscripción, así como la capacidad y legitimación de los que los otorguen o suscriban y la validez de su contenido, por lo que resulte de ellos y de los asientos registrales.

c) Legitimación: el contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial o, en su caso, resolución administrativa, de su inexactitud o nulidad. La inscripción no convalida los actos y contratos que sean nulos con arreglo a las leyes.

d) Fe pública: la declaración de inexactitud o nulidad de los asientos del Registro no perjudicará los derechos de terceros de buena fe adquiridos conforme a Derecho.

e) Principio de prioridad: inscrito cualquier título en el Registro, no podrá inscribirse o anotarse ningún otro de igual o anterior fecha que resulte opuesto o incompatible con el.

El documento que acceda primeramente al Registro será preferente sobre los que accedan con posterioridad, debiendo el Encargado del Registro practicar las operaciones registrales correspondientes según el orden de presentación.

f) Tracto sucesivo:

1.º Para inscribir actos o contratos relativos a un sujeto inscribible será precisa la previa inscripción del sujeto.

2.º Para inscribir actos o contratos modificativos o extintivos de otros otorgados con anterioridad será precisa la previa inscripción de estos.

3.º Para inscribir actos o contratos otorgados por apoderados o administradores será precisa la previa inscripción de éstos.

g) Publicidad formal: El Registro es público y corresponde al Encargado del Registro el tratamiento del contenido de los asientos registrales, de modo que se haga efectiva su publicidad directa y se garantice, al mismo tiempo, la imposibilidad de su manipulación o televaciado.

Esta publicidad se realizará de acuerdo con lo establecido en el capítulo V de este Reglamento.

CAPÍTULO II

Organización del Registro

Sección 1.ª Cuestiones generales

Artículo 8. *Organización administrativa.*

1. El Registro dependerá orgánicamente del Ministerio de Justicia y estará adscrito a la Dirección General de los Registros y del Notariado.
2. Radicará en Madrid y tendrá carácter único para todo el territorio del Estado.
3. El Registro funcionará como una única instancia en sus relaciones con los protectorados ministeriales y con los registros autonómicos.

Artículo 9. *Encargado del Registro.*

1. El titular de la Dirección General de los Registros y del Notariado será el Encargado del Registro.
2. Contra sus resoluciones se podrá interponer recurso de alzada ante el Secretario de Estado de Justicia en la forma y plazos previstos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Artículo 10. *Funciones del Registro.*

1. Son funciones del Registro:

a) La inscripción de las fundaciones relacionadas en el artículo 11 de este Reglamento y de los actos relativos a ellas que determinan la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal y el presente Reglamento.

b) La legalización de los libros obligatorios de las fundaciones relacionadas en el artículo 11 de este Reglamento.

c) El nombramiento de auditores de cuentas.

d) El depósito y publicidad del plan de actuación y de las cuentas anuales, acompañadas, cuando proceda, del informe de auditoría y del informe anual sobre el grado de cumplimiento de los códigos de conducta para la realización de inversiones temporales, a que se refiere el artículo 25 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, así como cualquier otro documento que disponga la normativa vigente.

La publicidad a la que se refiere esta letra se entiende sin perjuicio de la que corresponde al Protectorado de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.d) del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre.

e) La expedición de certificaciones sobre denominaciones, y de certificaciones y notas sobre los asientos y documentos que obren en el Registro.

f) La determinación del protectorado de la fundación.

g) La evacuación de consultas, cuando a juicio del Encargado del Registro sean de interés general y no supongan una precalificación de los actos, negocios o documentos.

h) Cualquier otra función que le atribuya la normativa vigente.

2. En el ejercicio de sus atribuciones, el Registro podrá solicitar la información o asistencia de los órganos y entidades de la Administración General del Estado o de las comunidades autónomas que ejerzan funciones de registro y protectorado.

Artículo 11. *Sujetos inscribibles.*

Deben inscribirse en el Registro:

a) Las fundaciones, incluso laborales, que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma.

b) Las delegaciones de fundaciones extranjeras que tengan el mismo ámbito de actuación.

c) Las fundaciones del sector público estatal, con independencia del ámbito territorial de actuación de las mismas.

Artículo 12. *Estructura del Registro.*

1. El Registro llevará los siguientes libros:

a) Libro diario.
b) Libro de inscripciones.
c) Libro de legalizaciones.
d) Libro de planes de actuación y cuentas anuales.
e) Libro de nombramiento de expertos independientes y auditores de cuentas.

Los libros serán de hojas móviles y podrán llevarse en soporte informático con las garantías que determine el Ministerio de Justicia. A tal fin, se implantarán las medidas de seguridad establecidas en la normativa vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

2. El Encargado del Registro establecerá la organización interna del mismo, pudiendo acordar la llevanza de otros libros o archivos auxiliares.

3. En el Registro se llevará un índice informatizado en el que constará la denominación de todas las fundaciones de nacionalidad española y de todas las delegaciones de fundaciones extranjeras que realicen actividades en territorio español, constituidas conforme prevé el artículo 7 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

4. Los datos que se reciban de los registros autonómicos se archivarán en soporte informático.

Artículo 13. *Sistema de hoja personal.*

El Registro se llevará mediante el sistema de hoja personal. Abrirán hoja registral la constitución de una fundación y el establecimiento en España de la delegación de una fundación extranjera. A cada nueva hoja se le dará número propio.

Sección 2.ª Los Libros

Artículo 14. *Libro diario.*

1. El Diario de presentación podrá llevarse en libros encuadernados y foliados o en libros de hojas móviles. En ambos casos, los folios útiles estarán numerados correlativamente en el ángulo superior derecho.

2. Cada folio del Diario contendrá un margen blanco para extender en él las notas marginales que procedan, separado del resto por dos líneas verticales formando columna en la que se consignará el número del asiento.

Las notas de calificación que deban practicarse al margen del asiento de presentación podrán extenderse en un libro independiente. En ese caso se consignará al margen de aquel asiento la oportuna nota de referencia.

3. En la parte superior de cada folio se imprimirán, en su lugar respectivo, los siguientes epígrafes: notas marginales, número de los asientos y asientos de presentación.

Artículo 15. *Libros de inscripción.*

En el Libro de inscripción se harán constar los siguientes datos para la identificación de las fundaciones:

a) Denominación de la fundación.
b) Domicilio fundacional.
c) Ámbito territorial de actuación.
d) Fines fundacionales.
e) Dotación.
f) Asimismo en el ángulo superior derecho de la hoja constará el número de inscripción de la fundación.

Artículo 16. *Libro de legalizaciones.*

El Libro de legalizaciones se llevará mediante la apertura de una hoja para cada fundación en las que se hará constar su denominación y su número de inscripción, la clase de libro legalizado, el número dentro de cada clase y la fecha de legalización.

Artículo 17. *Libro de planes de actuación y cuentas anuales.*

El Libro de planes de actuación y cuentas anuales se llevará mediante hojas individualizadas para cada fundación en las que se hará constar su denominación y su número de inscripción, tipo de documento depositado, fecha de depósito y ejercicio económico al que corresponda.

Artículo 18. *Libro de nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas.*

En el Libro de nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas constará el nombre y los datos de la fundación, el nombre del experto o del auditor, la fecha de su nombramiento y los datos de presentación de la instancia en el Libro diario.

Sección 3.ª Los Asientos

Artículo 19. *Clases de asientos.*

En los libros de Registro se practicarán los siguientes asientos:

a) Asiento de presentación
b) Inscripciones
c) Anotaciones preventivas
d) Cancelaciones
e) Notas marginales

Artículo 20. *Ordenación de los asientos.*

1. Las inscripciones y sus cancelaciones, extendidas en los Libros de inscripciones, se practicarán en la columna de la derecha destinada a los asientos, a continuación una de otra y se enumerarán de forma correlativa mediante guarismos.
2. Las anotaciones preventivas y sus cancelaciones se practicarán en la forma señalada para las inscripciones y sus cancelaciones, si bien se señalarán por letras siguiendo un riguroso orden alfabético.
3. Las notas marginales se practicarán en el margen izquierdo de la hoja registral y se expresará clara y sucintamente la relación que tengan con la inscripción registral a la que vengan referidas.

Artículo 21. *Redacción de los asientos.*

1. Los asientos del Registro se redactarán en lengua castellana ajustados a los modelos oficiales aprobados y a las instrucciones impartidas por la Dirección General de los Registros y del Notariado.
2. La extensión de los asientos se hará de forma sucinta, remitiéndose el archivo correspondiente donde conste el documento objeto de inscripción.
3. Cuando en un asiento deban hacerse constar datos o circunstancias idénticos a los que aparezcan en otro asiento de la misma hoja registral, éstos podrán omitirse haciendo referencia suficiente al practicado con anterioridad.
4. Los asientos se practicarán a continuación unos de otros, inutilizando mediante una raya los espacios en blanco de las líneas que no fueran escritas por entero.

Artículo 22. *Contenido de los asientos.*

Los asientos de inscripción, de cancelación o de anotación preventiva contendrán, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Acta de inscripción o declaración formal de quedar practicado el asiento.
b) Naturaleza, clase, lugar y fecha del documento.

c) Datos de su autorización o expedición, así como el nombre del Notario autorizante o el Juez o funcionario que lo expide en el caso de los documentos públicos o el nombre de las personas que suscriben los documentos privados.
d) Fecha del asiento y firma del Encargado del Registro.

Artículo 23. *Constancia de la identidad.*

1. Cuando en los asientos haya de hacerse constar la identidad de una persona física, se consignarán:

a) El nombre y apellidos.
b) El estado civil.
c) La mayoría de edad. Tratándose de menor de edad, se indicará su fecha de nacimiento y, en su caso, la condición de emancipado.
d) La nacionalidad, cuando se trate de extranjeros.
e) El domicilio, expresando la calle y número o el lugar de situación, la localidad y el municipio.
f) Número del Documento Nacional de Identidad. Tratándose de personas que carezcan de la nacionalidad española se expresará su Número de Identidad de Extranjero, o, en su defecto, el de su pasaporte.
g) En todo caso, se consignará el número de identificación fiscal, cuando se trate de personas que deban disponer del mismo con arreglo a la normativa tributaria.

2. Para la identificación de las personas jurídicas se hará constar:

a) La razón o denominación social.
b) La nacionalidad, si fueran extranjeras.
c) El domicilio, expresado en los mismos términos que para la persona física.
d) El número de identificación fiscal, cuando se trate de entidades que deban disponer del mismo con arreglo a la normativa tributaria.

CAPÍTULO III

Inscripción de las fundaciones y de sus actos

Artículo 24. *Actos sujetos a inscripción.*

1. Se inscribirán en el Registro los siguientes actos:

a) La constitución de la fundación y los desembolsos sucesivos de la dotación inicial.
b) El aumento y la disminución de la dotación.
c) El acuerdo del Patronato de la fundación por el que se determina el número exacto de patronos, cuando no lo determinen los Estatutos de la fundación.
d) El nombramiento y aceptación, renovación, sustitución, suspensión y cese, por cualquier causa, de los miembros del Patronato, o de los cargos del mismo.
e) Los poderes generales y las delegaciones de facultades otorgadas por el Patronato así como su modificación y revocación. La inscripción de poderes especiales tendrá carácter potestativo para la fundación.
f) La creación, modificación y supresión de los órganos previstos en el apartado 2 del artículo 16 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, así como el nombramiento, aceptación, renovación, sustitución, suspensión y cese de sus miembros.
g) El nombramiento por el Protectorado de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación en el supuesto previsto en el artículo 18.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.
h) La designación de expertos independientes y de auditores de cuentas.
i) La modificación o nueva redacción de los Estatutos de la fundación.
j) La creación o supresión de delegaciones de fundaciones extranjeras y la designación de los representantes de la fundación en aquéllas, así como los poderes o facultades que se les confieran y su modificación o revocación.
k) La fusión de las fundaciones, ya sea constituyendo una nueva, ya incorporando una a otra ya constituida, y la extinción, en su caso, de las fundaciones fusionadas.

l) La resolución judicial que, conforme al artículo 42 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, autorice la intervención temporal de la fundación y la asunción por el Protectorado de las atribuciones legales y estatutarias del Patronato, con expresión del plazo fijado por el Juez y, en su caso, de la prórroga de éste, la cual podrá constar asimismo en anotación preventiva.

m) Cualquiera de las circunstancias a que se refiere el artículo 32.3 de este Reglamento.

n) La interposición de la acción de responsabilidad contra todos o algún patrono, cuando lo ordene el Juez al admitir la demanda, y la resolución judicial que se dicte al efecto que podrá hacerse constar asimismo en anotación preventiva.

o) El acuerdo de extinción ratificado por el Protectorado o, en su caso, la resolución judicial de extinción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.4, de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, así como en el artículo 38.4 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

p) La liquidación de la fundación, que incluirá la acreditación del destino dado a los bienes y derechos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.7 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

q) Cualquier otro acto que la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, el presente Reglamento u otras disposiciones vigentes declaren inscribibles.

Artículo 25. *Títulos inscribibles.*

1. La inscripción en el Registro de los sujetos previstos en el artículo 11 de este Reglamento se practicará, con carácter general, en virtud de escritura pública.

Quien presente el título a inscripción deberá acreditar representación escrita de los órganos de la fundación.

2. Cuando la fundación se constituya por acto «mortis causa», el testamento que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 10 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, será título bastante para la inscripción. Si el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública fundacional que contenga los restantes requisitos se otorgará por las personas previstas en el artículo 9.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, que incorporará el testamento.

En ambos casos se acompañará, además, los certificados de defunción y de últimas voluntades del causante.

3. La aceptación del cargo de patrono o de miembro de los órganos previstos en el artículo 16.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, así como la renuncia al cargo, se inscribirá utilizando para ello cualquiera de las vías previstas en el artículo 15.3 de dicha Ley.

4. El aumento de la dotación mediante aportación del fundador, de un patrono o de un tercero, deberá constar necesariamente en escritura pública, acreditándose, además, ante el Notario autorizante la realidad de la aportación, así como la manifestación de la voluntad del aportante de que aquella se integre en la dotación. No obstante, cuando el aumento de la dotación responda a la asignación contable de efectivo, mediante un traspaso de cuentas, la formalización de la operación se podrá realizar mediante certificación del acuerdo del Patronato, con las firmas legitimadas notarialmente, acompañada del balance que haya servido de base al acuerdo adoptado.

En el caso de disminución de la dotación, será preciso, además, acreditar la autorización previa del Protectorado para realizar el acto de disposición que haya dado lugar a la misma.

5. Los actos que procedan de resolución judicial o administrativa se inscribirán a través del correspondiente documento judicial o administrativo.

Artículo 26. *Plazo de solicitud de inscripción.*

1. La inscripción de los actos mencionados en el artículo 24 de este Reglamento deberá solicitarse por el órgano de gobierno de las fundaciones al Registro en el plazo de un mes a contar desde su adopción, o de la autorización administrativa o judicial cuando ésta sea necesaria.

2. Si la fundación hubiese sido constituida en testamento que deba ser adverado judicialmente, dicho plazo se contará a partir de su protocolización notarial.

A tal efecto el Notario autorizante del acta de protocolización remitirá al Encargado del Registro copia autorizada electrónica de dicho instrumento.

3. Si la fundación se ha constituido en testamento notarial, su inscripción habrá de ser solicitada en el plazo de seis meses desde la muerte del testador, o desde la delación, acompañando copia autorizada del mismo así como los certificados de defunción y de últimas voluntades.

El heredero y, en su caso, el ejecutor testamentario serán responsables de los perjuicios que se deriven del incumplimiento de esta obligación.

4. Se estará a lo dispuesto en la legislación notarial en cuanto a las comunicaciones de los Notarios que autoricen documentos relativos a actos de última voluntad o manifestaciones de herencia en los que se constituya una fundación «mortis causa».

5. Las comunicaciones notariales con el Registro serán telemáticas.

6. El incumplimiento de los plazos señalados en los apartados anteriores se pondrá en conocimiento del Protectorado, que a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

Artículo 27. *Requisitos formales de la documentación.*

1. Al Registro tienen acceso los documentos que reúnan las formalidades establecidas legalmente para su validez y recojan suficientemente los hechos o actos que han de ser objeto de inscripción, con arreglo a la normativa vigente.

2. A la copia autorizada de la escritura pública en la que se consignarán las correspondientes notas y diligencias por el Encargado del Registro se acompañará copia simple para su depósito. En lo posible serán utilizadas copias simples notariales electrónicas.

3. Los documentos no notariales se presentarán por duplicado, y si fuera posible, acompañados del correspondiente soporte informático, quedando uno de los ejemplares archivado en el Registro. El otro ejemplar será devuelto al interesado con nota relativa a las diligencias practicadas.

Artículo 28. *Calificación e inscripción registral. Subsanación y plazos.*

1. El encargado del Registro calificará la legalidad de la forma extrínseca de los documentos inscribibles, y su validez material, por lo que resulte de ellos y, en su caso, de los asientos del Registro y solicitará del Protectorado, una vez clasificada la fundación, y siempre que se trate de la primera inscripción, la emisión de informe sobre la idoneidad de los fines y sobre la adecuación y suficiencia dotacional.

La petición del informe al que se hace referencia en el párrafo anterior, así como su recepción, deberá ser comunicada a los interesados.

El Encargado del Registro podrá solicitar igualmente al Protectorado un informe sobre la adecuación a la normativa vigente de los Estatutos de la fundación que pretenda la inscripción en el Registro.

2. Conforme establece el artículo 11.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, toda disposición o manifestación de la voluntad del fundador que sea contraria a la Ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquélla. En este último caso, no procederá la inscripción de la fundación en el Registro.

3. Si la calificación fuera desfavorable por defectos de forma, se requerirá a los interesados para que subsanen las deficiencias dentro del plazo de vigencia del asiento de presentación, que será de tres meses, con indicación de que si así no lo hicieran, se les tendrá por desistidos de su solicitud, previa resolución dictada al efecto, que se notificará a los interesados. Asimismo se procederá a anotar en el expediente informático abierto a la fundación que, por defectos subsanables observados en la calificación, se abre un plazo para su subsanación.

Mediante segunda anotación registral se hará constar que los defectos han sido subsanados o, en su caso, que ha transcurrido el plazo para hacerlo, haciéndose referencia a la resolución que a tal efecto se dicte.

4. Con base en todo lo actuado el Encargado del Registro adoptará la decisión que corresponda.

5. Se dictará resolución motivada denegando la inscripción, que se notificará a los interesados, en los supuestos siguientes:

a) Cuando el informe del Protectorado a que se refiere el apartado 1 de este artículo sea desfavorable.
b) Cuando se aprecien defectos en la validez de los documentos presentados.

6. Si no se apreciaran defectos, el Encargado del Registro practicará la inscripción en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de presentación del título en el Registro. El Encargado del Registro procederá a calificar dentro del primer mes a contar desde la misma fecha.

Artículo 29. *Notificación de las actuaciones.*

1. El Registro notificará la inscripción o, en su caso, la denegación o suspensión, a quien hubiera presentado el título.
2. El Encargado del Registro remitirá a quien hubiera presentado el título la resolución administrativa o le comunicará que la anotación correspondiente ha sido practicada, junto a uno de los ejemplares de la documentación presentada con diligencia expresiva del número asignado a la fundación, si se trata de la primera inscripción así como el número del asiento, la fecha y hoja registral, en cualquier caso.
3. El plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses cuando se trate de la primera inscripción, modificación o nueva redacción de estatutos, fusión y extinción de la fundación y de tres meses para el resto, contados ambos plazos desde la fecha de recepción de la solicitud en el Registro de Fundaciones de competencia estatal.
4. El cómputo del plazo para notificar la resolución expresa se suspenderá de acuerdo con lo establecido en el artículo 42.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.
5. Transcurridos los plazos señalados en el número anterior sin notificación de la resolución, podrá entenderse estimada la solicitud de inscripción correspondiente. En tal caso la resolución expresa posterior a la producción del acto que debe dictar la Administración en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sólo podrá ser confirmatoria de dicho acto, conforme dispone el artículo 43.4.a) de dicha Ley.
6. Igualmente, por el procedimiento de comunicación telemática que reglamentariamente se establezca entre el Registro y los Protectorados, el Registro notificará de oficio al órgano competente del Protectorado todas las inscripciones de cada fundación cuando se trate de actos que requieran la previa intervención de aquél.

Artículo 30. *Publicación en el BOE.*

1. Serán publicadas en el BOE las resoluciones de inscripción registral que se refieran a:

a) La constitución de fundaciones
b) La fusión de fundaciones
c) Las modificaciones estatutarias
d) La cancelación de las fundaciones tras haber finalizado el procedimiento de liquidación.

2. La Dirección General de los Registros y del Notariado podrá establecer un sistema de publicación conjunta y periódica de las circunstancias señaladas en el apartado anterior con la finalidad de simplificar el proceso de publicación.

Artículo 31. *Primera inscripción de fundaciones.*

1. La solicitud de inscripción en el Registro de la primera inscripción de una fundación deberá acompañarse de la escritura de constitución de la fundación o testamento donde conste la voluntad fundacional, con el contenido exigido por el artículo 10 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.
2. La primera inscripción de la fundación comprenderá, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Denominación y Número de Identificación Fiscal de la fundación

b) Fines de interés general que persiga la fundación.

c) Domicilio.

d) El nombre, apellidos, edad y estado civil de los fundadores, si son personas físicas, y la razón o denominación social, si son personas jurídicas, y en ambos casos la nacionalidad, el domicilio y el número de identificación fiscal respectivamente.

e) Estos mismos datos de los dotantes, en caso de ser distintos de los fundadores.

f) Dotación, su valoración, así como la forma y realidad de su aportación.

g) Estatutos de la fundación.

h) Identificación de las personas que integran el Patronato, de quienes ostenten los cargos de Presidente y Secretario, y de las personas que integren, en su caso, otros órganos de gobierno, su aceptación si se efectúa en el momento fundacional, cargo que ostentan, duración del mandato, delegaciones o apoderamientos generales.

i) Notario o autoridad judicial o administrativa que autorice o expida el título que se inscriba, y la fecha y en su caso número de protocolo del mismo

j) La fecha de emisión del informe del Protectorado sobre fines y suficiencia dotacional al que se refiere el apartado siguiente de este artículo.

k) La identificación y autorización del Encargado del Registro y la fecha de la inscripción en el Registro.

3. El Encargado del Registro solicitará del Protectorado correspondiente el informe preceptivo sobre la idoneidad de los fines y la adecuación y suficiencia de la dotación. Si el informe fuera favorable, la inscripción solo podrá ser denegada cuando la escritura constitutiva no se ajuste a las demás prescripciones establecidas en la normativa aplicable.

El Protectorado remitirá, por propia iniciativa o a petición del Encargado del Registro, un informe no vinculante sobre la adecuación de los Estatutos a la normativa vigente, que podrá ser tenido en cuenta en la calificación de la inscripción de la fundación.

4. Cuando el Encargado del Registro encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente y comunicando esta circunstancia a la fundación interesada. El procedimiento de inscripción quedará suspendido hasta tanto recaiga resolución judicial firme.

Artículo 32. *Primera inscripción de las delegaciones de fundaciones extranjeras.*

1. La primera inscripción de delegaciones de fundaciones extranjeras en territorio español se hará mediante los documentos, debidamente legalizados o apostillados, que acrediten la existencia de la fundación, sus Estatutos vigentes y la identidad de los titulares de sus órganos de gobierno, así como el documento por el que se establezca la delegación, de acuerdo con el principio de equivalencia de forma. Asimismo se aportará el informe del Protectorado sobre la idoneidad de los fines

El Protectorado remitirá, por propia iniciativa o a petición del Encargado del Registro, un informe no vinculante sobre la adecuación de los Estatutos a la normativa vigente, que podrá ser tenido en cuenta en la calificación de la inscripción de la delegación.

2. El Encargado del Registro únicamente podrá denegar la inscripción de la delegación de fundación extranjera en los siguientes supuestos:

a) Cuando la fundación no acredite estar válidamente constituida con arreglo a su ley personal.

b) Cuando el establecimiento de la delegación no haya sido acordado por los órganos competentes de la fundación extranjera.

c) Cuando la delegación de fundación extranjera no vaya a realizar sus actividades principalmente en todo el territorio español o en el territorio de más de una comunidad autónoma.

d) Cuando el Protectorado aporte un informe desfavorable sobre el interés general de sus fines.

3. La primera inscripción de la delegación de la fundación extranjera comprenderá, además de la denominación de la fundación y la identidad de los titulares de sus órganos de gobierno, las siguientes circunstancias relativas a la delegación:

a) Cualquier mención que, en su caso, la identifique, que deberá integrar la expresión «Delegación de la fundación».
b) El domicilio.
c) Las actividades que, en su caso, se le hubiesen encomendado.
d) La identidad de los representantes nombrados con carácter permanente para la delegación, con expresión de sus facultades.
e) La fecha de emisión del informe del Protectorado sobre fines.

Artículo 33. *Inscripciones posteriores.*

1. Las inscripciones sucesivas han de reflejar los actos que afecten a la fundación y las cargas duraderas inscritas en los registros públicos correspondientes de los bienes y derechos que integren la dotación o de los que estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, con indicación del título, la fecha y la persona que lo autoriza. En la inscripción de estos actos debe figurar la identificación y autorización del Encargado del Registro.
2. La inscripción de estos actos se efectuará mediante la presentación de la solicitud acompañada de la documentación correspondiente a los actos sujetos a inscripción.

Artículo 34. *Inscripción de modificaciones estatutarias.*

1. La solicitud de inscripción de modificaciones estatutarias, se acompañará de los siguientes documentos:

a) Copia autorizada de la escritura pública de modificación estatutaria que incorporará el acuerdo del Patronato en el que conste la voluntad de modificar el texto estatutario y la conveniencia de su modificación y la redacción literal de los Estatutos modificados.
b) Copia compulsada del escrito de comunicación al Protectorado del acuerdo del Patronato sobre la modificación estatutaria.
c) En el supuesto de modificación estatutaria acordada judicialmente, a propuesta del Protectorado, se presentará el testimonio de la resolución judicial adoptada.

2. Una vez recibido del Protectorado el informe de no oposición a la modificación estatutaria o transcurridos tres meses desde la notificación al mismo del acuerdo del Patronato sobre la modificación estatutaria, el Registro efectuará, en su caso, la inscripción registral. Si el Registro recibiera notificación del Protectorado por la que se haga constar un informe de oposición a la modificación, se denegará la inscripción.
3. El asiento de inscripción hará referencia a los artículos modificados o adicionados, así como en su caso, mención de los que se suprimen o se sustituyen.

Artículo 35. *Inscripción del nombramiento, sustitución y suspensión de los patronos.*

1. La solicitud de inscripción del nombramiento de los patronos de la fundación, así como de su sustitución, irá acompañada del documento que acredite el nombramiento y la aceptación expresa del cargo.
2. El asiento de inscripción del nombramiento de patronos hará constar:

a) Si los patronos fueran personas físicas, los nombres, apellidos, el número del Documento Nacional de Identidad, o el Número de Identidad de Extranjero en el caso de personas que carezcan de la nacionalidad española, así como la nacionalidad y el domicilio.
b) Si los patronos fueran personas jurídicas, la razón o denominación social, el Número de Identificación Fiscal así como la nacionalidad y el domicilio.
c) El cargo que ostentan en el Patronato.
d) La fecha de la aceptación formal del cargo.
e) La duración del mandato, si el nombramiento fuera por tiempo determinado.

3. En el supuesto de patronos que sean personas jurídicas, la aceptación formal del cargo deberá efectuarse por el órgano que tenga atribuida dicha facultad, que designará a la persona física que le vaya a representar en el Patronato.

4. En la aceptación formal de los patronos designados por razón del cargo que ocuparen se deberá informar al Registro de fundaciones de competencia estatal sobre la identidad del cargo a quien corresponda su sustitución.

5. La inscripción de la suspensión de los patronos se practicará de oficio cuando tal suspensión haya sido acordada cautelarmente por el Juez, una vez recibida en el Registro la correspondiente resolución judicial.

Artículo 36. *Inscripción del cese de los patronos.*

1. La inscripción del cese de los patronos por muerte, declaración judicial de fallecimiento o extinción de la persona jurídica, se practicará a instancia del Patronato o de cualquier interesado, en virtud de certificación del Registro Civil o, en su caso del Registro Mercantil.

2. La inscripción del cese de los patronos por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, se practicará mediante la aportación al Registro de la correspondiente resolución judicial o administrativa que declare tal circunstancia.

3. La inscripción del cese de los patronos acordado judicialmente se practicará mediante testimonio de la sentencia judicial firme.

4. Para la inscripción del cese de patronos en los supuestos que se relacionan a continuación se aportará el acta del Patronato o certificado del secretario con el visto bueno de su presidente donde se acredite la concurrencia de la causa que corresponda:

a) Cese en el cargo por el que fue nombrado miembro del Patronato.
b) Transcurso del período de mandato.
c) Otras causas establecidas en los Estatutos.

5. Para la inscripción del cese por renuncia se aportará documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente. Si la renuncia se hiciera ante el Patronato se acreditará mediante certificación expedida por el secretario con la firma legitimada notarialmente. La comparecencia ante el Registro para efectuar la renuncia será suficiente para su inscripción.

6. El asiento de inscripción del cese de los patronos hará referencia a la causa que la originó y a la fecha en que se produjo, remitiéndose expresamente en cuanto a los datos relativos al nombre, apellidos y cargo de las personas que cesan y demás circunstancias generales, al asiento registral practicado para su conocimiento.

Artículo 37. *Inscripción de los apoderamientos generales y de las delegaciones de facultades.*

1. La solicitud de inscripción de apoderamientos generales y de delegaciones de facultades irá acompañada del acuerdo del Patronato relativo al nombramiento de los apoderados generales o a la delegación de facultades así como su revocación, en uno o varios patronos.

2. El asiento de inscripción deberá contener las facultades que se delegan o la expresión de que se delegan todas las facultades legal y estatutariamente delegables así como el nombre y apellidos y demás datos de identificación, en su caso, de las personas designadas para desempeñar dichas facultades o cargos.

El asiento de inscripción no se practicará en tanto no conste la aceptación expresa de las mismas.

3. Cuando la delegación de facultades o apoderamientos se realicen en otros órganos colegiados, en la inscripción deberá hacerse remisión expresa al artículo de los Estatutos en el que esté prevista la creación de dichos órganos, así como a las funciones estatutariamente encomendadas. Para la inscripción se aportará acta certificada de la constitución de tales órganos.

Artículo 38. *Inscripción de la fusión de fundaciones.*

1. La solicitud de inscripción de la fusión de fundaciones irá acompañada de la comunicación que de la misma se haya efectuado al Protectorado, así como de la escritura pública otorgada por todas las fundaciones participantes, salvo que la fusión sea acordada

judicialmente a propuesta del Protectorado, inscribiéndose, en este caso, el testimonio correspondiente.

2. Transcurrido el plazo de tres meses desde la notificación al Protectorado del acuerdo del Patronato sobre la fusión, y no constando oposición a la fusión por aquél, se procederá a su inscripción. A la nueva fundación se le abrirá hoja registral, practicándose en ella una primera inscripción en la que se recogerán los extremos legalmente exigidos para su constitución, así como las demás circunstancias del acuerdo de fusión.

3. Inscrita la fusión, se cancelarán de oficio los asientos de las fundaciones extinguidas, por medio de un único asiento, trasladando literalmente a la nueva hoja los que hayan de quedar vigentes, en su caso.

4. Si la fusión se verificara por absorción se inscribirán en la hoja abierta a la fundación absorbente las modificaciones estatutarias que, en su caso, se hayan producido y las demás circunstancias del acuerdo de fusión.

Artículo 39. *Inscripción de la extinción de fundaciones.*

1. En aquellos casos en los que la fundación se constituyera por un plazo determinado, expirado el mismo se extenderá, de oficio o a instancia de cualquier interesado, una nota al margen de la última inscripción expresando que la fundación ha quedado disuelta.

2. Para la inscripción de la extinción de las fundaciones por la realización íntegra del fin fundacional, por imposibilidad en su realización o por cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos, se aportará el acuerdo del Patronato declarando la extinción y la ratificación del Protectorado, o, en su caso, resolución judicial motivada en la que se declare la extinción.

3. Para la inscripción de la extinción por cualquier otra causa establecida en las leyes se aportará la correspondiente resolución judicial motivada.

4. El asiento de inscripción de la extinción hará referencia a la causa que la determina, a las personas encargadas de la liquidación, a las personas encargadas de la ejecución material de los acuerdos relativos al proceso de liquidación, y a las normas que, en su caso, se hubieren acordado por el Patronato en orden a la liquidación. Igualmente constará, si procediese, la ratificación del acuerdo de extinción por el Protectorado.

Artículo 40. *Cancelación registral de las fundaciones.*

1. Se procederá a la cancelación de la hoja abierta a la fundación:

a) Cuando se produzca la extinción de pleno derecho de la misma por expiración del plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se produzca su extinción mediante acuerdo del Patronato, que se elevará a escritura pública, y al que se incorporará la ratificación del Protectorado, en los casos previstos en las letras b), c) y e) del artículo 31 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

c) Cuando se produzca su extinción mediante resolución judicial motivada, en caso de que dándose los supuestos previstos de las letras b), c) y e) del artículo 31 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, no hubiese acuerdo del Patronato, o éste no fuese ratificado por el Protectorado, o bien en el supuesto del apartado f) de dicho artículo.

d) Cuando se suprima la delegación de fundación extranjera de acuerdo con su ley personal.

2. La escritura pública de fusión que haya sido acordada en los supuestos previstos en el artículo 30 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre o la resolución judicial que la ordene, será título suficiente para la cancelación de la hoja abierta a las fundaciones absorbidas o a las que se extingan para la creación de una nueva.

3. En los casos de alteración del ámbito territorial de actuación de la fundación que conlleve un cambio de registro, se seguirán los trámites previstos para las modificaciones estatutarias, procediendo el Encargado del Registro a notificar, de oficio, al registro autonómico correspondiente tal circunstancia para que proceda a la inscripción de la fundación en ese registro. Una vez que se notifique al Registro la inscripción señalada, se procederá a la cancelación de la hoja y al traslado, de oficio, de copia de la misma al registro autonómico competente.

Artículo 41. *Inscripción de liquidación de las fundaciones.*

1. En la inscripción del nombramiento de liquidadores, que podrá ser simultáneo o posterior al de la inscripción de la extinción de la fundación, se hará constar su identidad, el modo en que han de ejercitar sus facultades, y, en su caso, el plazo para el que han sido nombrados.

La inscripción de la liquidación hará constar los apoderamientos o delegaciones acordados por el Patronato para llevar a cabo la ejecución material de los acuerdos relativos al proceso de liquidación. Igualmente se hará constar la identidad de las personas apoderadas o en las que se haya delegado dicha ejecución.

2. La inscripción de la liquidación hará constar el destino dado a los bienes y derechos resultantes de la misma, citando expresamente las fundaciones o entidades no lucrativas privadas beneficiarias, detallando si las mismas fueron designadas en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida, si lo han sido por el Patronato al tener reconocida dicha facultad por el fundador, por los Estatutos, o por último, si la designación la ha efectuado el Protectorado.

Asimismo, deberán citarse expresamente las entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general cuando sean destinatarias de los bienes y derechos resultantes de la liquidación.

3. Inscrita la extinción y posterior liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el número anterior, se cancelarán de oficio los asientos de la fundación extinguida.

CAPÍTULO IV

Otras funciones del Registro

Sección 1.ª Legalización de los Libros

Artículo 42. *Legalización de los libros.*

1. Corresponde al Registro la legalización de los libros de las fundaciones relacionadas en el artículo 11 de este reglamento.

2. La obligación de legalización se extiende al Libro de actas, al Libro diario y al Libro de planes de actuación y de cuentas anuales.

3. La legalización de los libros tendrá lugar mediante diligencia y sello.

La diligencia, firmada por el Encargado del Registro, se extenderá en el primer folio. En la misma se identificará a la fundación, incluyendo, en su caso, sus datos registrales, expresándose la clase de libro, el número que corresponda dentro de los de la misma clase, el número de hojas y el sistema y contenido de su sellado.

El sello se pondrá en todos los folios mediante impresión o estampillado, perforación mecánica o por cualquier otro procedimiento que garantice la autenticidad de la legalización.

4. No podrán habilitarse nuevos libros si previamente no se acreditare la íntegra utilización del anterior, salvo que se hubiere denunciado la sustracción del mismo o consignado en acto notarial su extravío o destrucción.

5. Practicada o denegada la legalización de los libros, se tomará razón de esta circunstancia en la hoja de legalizaciones, extendiendo las notas oportunas al pie de la solicitud, cuya copia se devolverá al interesado acompañada de los libros legalizados. El original de la solicitud será archivado.

6. Los libros no serán legalizados hasta que se practique la primera inscripción de la fundación en el Registro.

7. La legalización de los libros deberá producirse dentro de los quince días siguientes a la presentación de la solicitud.

Artículo 43. *Requisitos de los libros para su legalización.*

1. Los libros, ya se hallen encuadernados o formados por hojas móviles, deberán estar completamente en blanco y sus folios numerados correlativamente.

2. Los libros obligatorios formados por hojas encuadernadas con posterioridad a la realización en ellas de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo deberán

estar encuadernados de modo que no sea posible la sustitución de los folios. Tendrán el primer folio en blanco y los demás numerados correlativamente y por el orden cronológico que corresponda a los asientos y anotaciones practicados en ellos. Los espacios en blanco deberán estar convenientemente anulados.

3. Los libros obligatorios deberán ser presentados para su legalización antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. Si se solicitare la legalización fuera de plazo, el Encargado del Registro lo hará constar así en la diligencia del libro y en el asiento correspondiente de la hoja de legalizaciones.

Artículo 44. *Solicitud de legalización.*

En la solicitud de legalización de los libros obligatorios constarán necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos del solicitante, denominación de la fundación, datos de identificación registral y domicilio. Si se tratara de personas físicas que carezcan de la nacionalidad española, deberá constar, además de los datos señalados, la nacionalidad y el Número de Identidad de Extranjero o, en su defecto, del pasaporte.

b) Relación de libros cuya legalización se solicita, con expresión de si se encuentran en blanco o si han sido formados mediante la encuadernación de hojas ya anotadas, así como el número de hojas de que se compone cada libro.

c) Fecha de apertura y, en su caso, de cierre de los últimos libros legalizados de la misma clase de aquellos cuya legalización se solicita.

Sección 2.ª Nombramiento de Auditores de cuentas y depósito de la documentación

Artículo 45. *Nombramiento de auditores de cuentas.*

1. El Encargado del Registro procederá al nombramiento de auditores de cuentas en los casos y términos previstos en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en el artículo 31 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

2. La solicitud de nombramiento deberá recoger, al menos, las circunstancias siguientes:

a) Identificación del solicitante, con indicación de la circunstancia que le otorga legitimación para instar el nombramiento al encargado del Registro.

b) Denominación y datos de identificación registral de la fundación, así como su domicilio.

c) Causa de la solicitud.

d) Fecha de la solicitud.

La solicitud deberá ir acompañada, en su caso, de los documentos acreditativos de la legitimación del solicitante.

3. La designación de auditor de cuentas deberá recaer en persona física o jurídica que figure inscrita en el Registro Oficial de Auditores de cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 46. *Depósito de documentación y constancia de actos, documentos y negocios jurídicos.*

1. El Protectorado remitirá al Registro para su depósito los siguientes documentos:

a) Las cuentas anuales aprobadas por el Patronato de la fundación, una vez examinadas y comprobada por el Protectorado su adecuación formal a la normativa vigente así como el informe anual sobre el grado de cumplimiento de los códigos de conducta para la realización de inversiones temporales, a que se refiere el artículo 25 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

b) El informe de auditoría, tanto en los casos en que la fundación esté obligada a ello de conformidad con el artículo 25.5 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, como en aquellos en que cuando el Patronato haya acordado someter voluntariamente a auditoría las cuentas de la fundación.

c) El plan de actuación, en el que quedarán reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar en el ejercicio siguiente.

Estos documentos deberán acompañarse de una certificación del acuerdo aprobatorio del Patronato, emitida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditará su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

2. Una vez recibida la documentación anterior, el Registro tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento, al que se hará referencia en la hoja de inscripciones de la fundación y en la documentación contable presentada, en el plazo de dos meses desde la recepción.

3. El depósito podrá realizarse en formato electrónico previa autorización de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

4. Constarán asimismo en el Registro:

a) Los nombres de dominio o direcciones de Internet registrados de acuerdo con el artículo 9 de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de información y del comercio electrónico.

b) Una relación de las enajenaciones o gravámenes que el Patronato remitirá anualmente al Registro, para su constancia en él, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre. La relación deberá ser suscrita por el secretario del Patronato y llevar el visto bueno del presidente.

c) Otros documentos, actos y negocios jurídicos, cuando así lo establezca la normativa vigente.

5. De conformidad con el artículo 25.7 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, la publicidad de las cuentas anuales corresponde al Registro, y cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.

6. El Registro conservará en formato electrónico las cuentas anuales y documentos complementarios depositados durante seis años desde su recepción.

CAPÍTULO V

De la Sección de denominaciones

Artículo 47. *Contenido de la sección de denominaciones.*

El Registro formará un índice con las denominaciones de las fundaciones inscritas en él y las fundaciones inscritas en los registros autonómicos así como con las delegaciones de fundaciones extranjeras que realicen actividades en el territorio español.

En el índice se harán constar igualmente las denominaciones sobre cuya utilización exista reserva temporal.

Artículo 48. *Autorización de nombre o denominación.*

La autorización de uso del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador, habrá de formalizarse por parte del autorizante o de su representante legal en escritura pública, a la que se acompañará solicitud de certificación de denominación negativa.

Artículo 49. *Certificación de denominación.*

1. El Encargado del Registro expedirá las certificaciones de denominación expresando en ellas exclusivamente si existe o no una denominación idéntica o semejante en el índice de denominaciones. Para ello tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 3 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

2. En la solicitud de certificación de denominación, se hará constar, además de la denominación con la que pretende inscribirse la fundación en el Registro, los fines, actividades y su ámbito territorial tal y como constarán en los Estatutos.

3. A la vista de la solicitud, el Encargado del Registro decidirá el Protectorado competente para ejercer las funciones en el proceso de constitución. Con objeto de resolver las posibles dudas que pudieran surgir en el momento de adoptar dicha decisión debido a la

naturaleza de los fines, el Encargado del Registro podrá recabar el informe no vinculante de aquellos Protectorados que considere oportuno.

Artículo 50. *Certificación negativa de denominación.*

1. El Notario no podrá autorizar escritura de constitución o de modificación de denominación sin que se presente la correspondiente certificación negativa de denominación. La denominación que se exprese en la escritura pública habrá de coincidir exactamente con la que conste en la certificación negativa expedida por el Encargado del Registro.

En caso de fusión, la fundación absorbente o la nueva fundación resultante de la fusión podrán adoptar como denominación la de cualquiera de las que se extingan por virtud de la fusión, sin que resulte necesaria la aportación de la certificación negativa y quedando sin efecto las restantes denominaciones.

2. La certificación presentada al Notario autorizante deberá ser original, estar vigente y haber sido expedida a nombre de cualquiera de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que sean fundadores.

En el supuesto de modificación de la denominación, la certificación será expedida a nombre de la propia fundación.

La certificación negativa tendrá una vigencia de tres meses contados desde la fecha de su expedición hasta su incorporación a su escritura de su constitución.

Caducada la certificación, el interesado podrá solicitar una nueva con la misma denominación. A la solicitud deberá acompañar la certificación caducada.

3. La certificación negativa deberá protocolizarse en la escritura matriz.

Artículo 51. *Reserva temporal de denominación.*

1. Cuando el Encargado del Registro expida una certificación negativa, incorporará provisionalmente la denominación solicitada al índice de denominaciones.

La denominación provisional registrada caducará y se cancelará de oficio cuando transcurran seis meses desde la fecha de expedición de la certificación negativa sin haberse recibido en el Registro una solicitud de inscripción de la fundación o delegación extranjera o de cambio de denominación, o una comunicación de estas circunstancias procedente de algún registro autonómico de fundaciones.

2. Una vez inscrita la fundación o una delegación de una fundación extranjera, la denominación provisional se convertirá en definitiva.

Artículo 52. *Cancelación de denominaciones.*

Las denominaciones definitivas se cancelarán en los siguientes casos:

a) En caso de cambio de denominación de una fundación, la denominación anterior caducará desde la fecha de la inscripción de la modificación en el Registro.

b) En caso de cancelación de la hoja correspondiente a una fundación o una delegación extranjera en el Registro o en cualquiera de los registros autonómicos, excepto cuando la misma obedezca al mero traslado a otro registro de fundaciones de los mencionados, con motivo de la modificación del ámbito territorial en el que principalmente vaya a desarrollar sus actividades.

CAPÍTULO VI

Publicidad del registro

Artículo 53. *Publicidad formal.*

1. El Registro es público.

2. La publicidad se hará efectiva por certificación del contenido de los asientos expedida por el Encargado del Registro, por nota simple informativa o por copia de los asientos y de los documentos depositados en el Registro preferentemente por medios telemáticos. En todo caso, la publicidad formal se ajustará a los requisitos establecidos en la normativa vigente en

materia de protección de datos de carácter personal y en la específica sobre acceso a registros administrativos.

3. La información obtenida del Registro no podrá tratarse para fines que resulten incompatibles con el principio de publicidad formal que justificó su obtención. El Encargado del Registro velará por el cumplimiento de las normas vigentes en las solicitudes de publicidad en masa o que afecten a los datos personales reseñados en los asientos.

Artículo 54. *Certificaciones.*

1. Corresponderá exclusivamente al Encargado del Registro la facultad de certificar los asientos del Registro y de los documentos archivados o depositados en el mismo.

2. Las certificaciones constituyen el único medio de acreditar fehacientemente el contenido de los asientos del Registro. En ningún caso podrán expedirse certificaciones sobre datos de fundaciones inscritas en otros registros de fundaciones.

3. Las certificaciones podrán solicitarse por cualquier medio que permita la constancia de la solicitud realizada y la identidad del solicitante.

4. Las certificaciones, debidamente firmadas por el Encargado del Registro, se expedirán en el plazo de cinco días contados desde la fecha en que se presente su solicitud.

Artículo 55. *Clases de certificación y de nota.*

Tanto la certificación como la nota podrán ser literales o en extracto, y referirse a todos los asientos relativos a una fundación o sólo a alguno o algunos de ellos. Podrán expedirse en formato electrónico.

Las notas se expedirán en el plazo de tres días desde su solicitud.

CAPÍTULO VII

Principio de colaboración

Artículo 56. *Colaboración entre el Registro y los registros autonómicos.*

1. Las relaciones entre el Registro y los registros de fundaciones de las comunidades autónomas se regirán por el principio de lealtad institucional. En consecuencia, ambos registros deberán:

a) Facilitar a los otros registros de fundaciones cuantos datos, documentos o medios probatorios se hallen a su disposición y se precisen para el ejercicio de sus propias competencias.

b) Prestar la cooperación y asistencia activas que los otros registros pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias.

2. Los intercambios de documentación y datos entre los registros de fundaciones deberán realizarse por medios telemáticos. A estos efectos, la Comisión de Cooperación e Información Registral establecerá las condiciones generales, requisitos y características técnicas de las comunicaciones y de los distintos documentos.

Artículo 57. *Flujos de información entre registros en materia de denominaciones.*

A efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el capítulo V de este Reglamento, se asegurará el flujo de información entre los registros de las comunidades autónomas y el Registro y entre éste y aquéllos, en relación con denominaciones utilizadas o meramente reservadas por las fundaciones inscritas en dichos registros.

Artículo 58. *Colaboración con los Protectorados.*

1. El Registro comunicará de oficio al Protectorado todas las inscripciones de cada fundación, cuando se trate de actos que requieran la previa intervención de aquél.

2. Siempre que sea conveniente, el Registro podrá solicitar información a los protectorados ministeriales y a los protectorados de las comunidades autónomas.

3. Se establecerán los procedimientos por los que los Protectorados puedan tener acceso a la publicidad del Registro.

Articulo 59. *Colaboración con el Consejo Superior de Fundaciones.*

1. El Registro y los departamentos que ejerzan los protectorados de las fundaciones facilitarán al Consejo Superior de Fundaciones cuanta documentación e información relativa a éstas sea necesaria para el debido ejercicio de sus funciones.

2. El Registro podrá solicitar informe al Consejo Superior de Fundaciones. La consulta versará sobre aquellos aspectos relacionados con las funciones que el Registro tiene normativamente atribuidas.

§ 7

Acuerdo de 20 de febrero de 2019, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el código de conducta relativo a las inversiones de las entidades sin ánimo de lucro

Comisión Nacional del Mercado de Valores
«BOE» núm. 55, de 5 de marzo de 2019
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2019-3174

La Ley del Mercado de Valores, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, en su disposición adicional quinta, «restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro», que procede de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, dispone que «la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Banco de España y el Ministerio de Economía, cada uno en el ámbito de su supervisión, aprobarán códigos de conducta que contengan las reglas específicas a las que deberán ajustarse las inversiones financieras temporales que hagan las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro, colegios profesionales, fondos de promoción de empleo, mutuas de seguros, mutualidades de previsión social, mutuas colaboradoras con la Seguridad Social y, en su caso, las demás entidades sujetas a tipos reducidos en el Impuesto sobre Sociedades, que no tengan un régimen específico de diversificación de inversiones con el fin de optimizar la rentabilidad del efectivo de que dispongan y que puedan destinar a obtener rendimientos de acuerdo con sus normas de funcionamiento». Asimismo, dicha disposición adicional dispone que «los órganos de gobierno, administración o dirección de las entidades referidas en el apartado anterior deberán presentar un informe anual acerca del grado de cumplimiento de los citados códigos para que lo conozcan el protectorado o sus partícipes, asociados o mutualistas».

Con base en este precepto, la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), mediante acuerdo de su Consejo de 20 de noviembre de 2003, aprobó un Código de Conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones financieras temporales. Por su parte, el Banco de España, mediante acuerdo del Consejo de Gobierno de 19 de diciembre de 2003, dispuso que el Código de Conducta aprobado por la CNMV sería de aplicación en los mismos términos a las inversiones financieras temporales de las entidades sin ánimo de lucro en forma de depósito, préstamo, cesión temporal de activos financieros u otros análogos que llevaran aparejada la obligación de su restitución y que no estuvieran sujetas a las normas de ordenación y disciplina del mercado de valores. E, igualmente, el Ministerio de Economía, mediante Orden ECO/3721/2003, de 23 de diciembre, aprobó un código de conducta para las mutuas de seguros y mutualidades de previsión social, sin perjuicio de que a estas entidades les fueran de aplicación también en lo que corresponda los aprobados por la CNMV y el Banco de España.

Transcurridos más de quince años desde la aprobación del código de conducta aprobado por la CNMV, un periodo en el que ha habido cambios normativos y en el funcionamiento de los mercados muy relevantes en diversos aspectos, incluidos los que han afectado a la normativa contable, se ha considerado razonable proceder a su actualización, a cuyo efecto el Consejo de la CNMV, en su reunión del día 20 de febrero de 2018, ha aprobado el siguiente nuevo código de conducta relativo a las inversiones de las entidades sin ánimo de lucro que sustituye al aprobado por el propio Consejo de la CNMV en 2003:

CÓDIGO DE CONDUCTA RELATIVO A LA REALIZACIÓN DE INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES EN EL MERCADO DE VALORES POR ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Primero. *Ámbito de aplicación.*

1.1 El presente Código de Conducta se aplicará a las entidades sin ánimo de lucro que se relacionan a continuación que realicen inversiones financieras temporales en instrumentos financieros sujetos al ámbito de supervisión de la CNMV.

1.2 Entidades sin ánimo de lucro. A efectos del presente Código de Conducta, tienen la consideración de entidades sin ánimo de lucro:

(a) Las fundaciones.
(b) Las asociaciones.
(c) Los colegios profesionales.
(d) Las mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social, sin perjuicio de lo que pueda establecer el código de conducta aprobado por el Ministerio de Economía y Empresa para las mismas al amparo de lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley del Mercado de Valores.
(e) Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social.
(f) Cualquier otro tipo de entidad con personalidad jurídica y sin ánimo de lucro que esté sujeta a tipos de gravamen reducidos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando no tenga un régimen específico de diversificación de inversiones.

El presente Código de conducta no será de aplicación a las fundaciones bancarias a las que se refiere la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

1.3 Inversiones financieras temporales. A efectos de este Código de Conducta, se considerarán inversiones financieras temporales cualesquiera inversiones en instrumentos financieros, con excepción de las siguientes:

i. Las inversiones que estén sujetas a restricciones a la libre disposición por virtud del título fundacional, de los estatutos de la entidad o de la normativa que sea de aplicación.
ii. La parte del patrimonio de la entidad que provenga de aportaciones efectuadas por el fundador, por donantes o por asociados con sujeción a requisitos de no disposición o con vocación de permanencia.

En el caso de las entidades sin ánimo de lucro mencionadas en el apartado (d) anterior, las reglas de este Código de Conducta sólo se aplicarán a las inversiones financieras que no se encuentren afectas a la cobertura de provisiones técnicas.

1.4 Instrumentos financieros. A efectos del presente código tienen la consideración de instrumentos financieros los recogidos en el Anexo de Instrumentos financieros de la Ley del Mercado de Valores, al que se remite su artículo 2.

Segundo. *Principios y recomendaciones.*

Medios y organización

2.1 Las entidades a las que es de aplicación este Código de Conducta contarán con medios humanos y materiales y con sistemas para la selección y gestión de sus inversiones en instrumentos financieros que sean adecuados y proporcionados al volumen y naturaleza de las inversiones que realicen o pretendan realizar.

2.2 En particular, se cerciorarán de que las personas de la entidad decidan sobre las inversiones cuentan con conocimientos técnicos y experiencia suficientes o se sirven de asesoramiento profesional apropiado.

2.3 Cuando se decida contar con asesoramiento externo, lo que se considera en general recomendable, deberá velarse por que el mismo ofrezca suficientes garantías de competencia profesional y de independencia, y porque no se vea afectado afectado por conflictos de interés.

2.4 En el caso de que el volumen de la cartera de instrumentos financieros vaya a ser significativo se recomienda la constitución de un Comité de Inversiones que deberá estar integrado por tres o más miembros, dos de los cuales al menos deberían contar con conocimientos técnicos y experiencia suficientes, que deberá reunirse regularmente, como mínimo cuatro veces al año. A estos efectos deberían considerarse significativas al menos las carteras de inversiones cuyo valor supere los 10 millones de euros.

2.5 Asimismo, las entidades sin ánimo de lucro cuya cartera de inversión sea de volumen significativo deberían contar con una función de control interno para comprobar el cumplimiento de su política de inversiones y asegurar que cuentan en todo momento con un sistema adecuado de registro y documentación de las operaciones y de custodia de las inversiones. Dicha función debería contar con suficiente autoridad e independencia y desarrollarse por personal con conocimientos adecuados o delegarse en entidades especializadas.

Política y selección de las inversiones

2.6 Se considera buena práctica que los órganos de gobierno de las entidades sin ánimo de lucro definan una política de inversión ajustada a sus objetivos fundacionales que especifique los objetivos y riesgos de sus inversiones, indicando el tipo de activos, la concentración de riesgos, el plazo de las inversiones, la diversificación geográfica o cualquier otra variable (medioambiental, social, etc.) que se considere relevante.

2.7 Para la selección de las inversiones en instrumentos financieros se valorará la seguridad, liquidez y rentabilidad que ofrezcan las distintas posibilidades de inversión, vigilando que exista el necesario equilibrio entre estos tres objetivos y atendiendo a las condiciones del mercado en el momento de la contratación.

2.8 Las entidades sin ánimo de lucro deben considerar los siguientes principios inspiradores de las inversiones en instrumentos financieros:

2.8.1 Principio de coherencia. La estrategia de inversión deberá ser coherente con el perfil y duración de los pasivos y las previsiones de tesorería.

2.8.2 Principio de liquidez. Como regla general deberá invertirse en instrumentos financieros suficientemente líquidos.

Se considera especialmente apropiada, en este sentido, la inversión en valores negociados en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación y la inversión en instituciones de inversión colectiva con reembolso diario armonizadas a nivel europeo (UCITS) o equivalentes.

Deberá tenerse en cuenta al invertir la profundidad del mercado de los valores o instrumentos financieros correspondientes considerando su negociación habitual.

2.8.3 Principio de diversificación. Las entidades sin ánimo de lucro diversificarán los riesgos correspondientes a sus inversiones, seleccionando una cartera compuesta por una pluralidad de activos no correlacionados entre sí, de distintos emisores y con diversas características desde el punto de vista de su riesgo.

Una política de inversión en una variedad de instituciones de inversión colectiva armonizadas o similares se considera también especialmente apropiada desde esta perspectiva, dado el principio de diversificación al que las mismas están sujetas.

2.8.4 Principio de preservación del capital. La política de inversión deberá dar en todo caso especial importancia a la preservación del capital.

Se considera en general inapropiado que las entidades sin ánimo de lucro realicen operaciones apalancadas o dirigidas exclusivamente a obtener ganancias en el corto plazo. Deberán, por ello, en el caso de que se realicen, ser objeto de especial explicación las

siguientes operaciones que se relacionan a continuación a efectos meramente ilustrativos y no limitativos:

Operaciones intradía.

Operaciones en los mercados de derivados que no respondan a una finalidad de cobertura de riesgos.

Ventas en corto que no respondan a una finalidad de cobertura de riesgos.

Contratos financieros por diferencias.

Tercero. *Seguimiento del Código.*

3.1 Los órganos de gobierno de las entidades sin ánimo de lucro deberán presentar un informe anual detallado y claro acerca del grado de cumplimiento de los principios y recomendaciones contenidos en los apartados Segundo y Tercero del presente Código de Conducta que entregarán, en su caso, al Protectorado, y pondrán a disposición de sus partícipes, asociados o mutualistas y del público en general.

3.2 En el caso de que la entidad cuente con página web, el informe figurará en ella.

3.3 El informe deberá especificar qué operaciones realizadas se han separado, en su caso, de las recomendaciones contenidas en este Código de Conducta y explicar las razones por las que no se hayan seguido.

Cuarto. *Aplicación del presente Código de Conducta.*

4.1 Las entidades sin ánimo de lucro deberán aplicar los principios de este Código de Conducta a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. No obstante, el informe anual correspondiente a 2018 podrá todavía tomar como referencia el Código de Conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones temporales aprobado por el Consejo de la CNMV con fecha 20 de noviembre de 2003.

4.2 En el primer informe anual que deba elaborarse tras la aprobación del presente Código de Conducta se transcribirán literalmente los acuerdos que los órganos de gobierno de la entidad hayan alcanzado para tomar razón de su publicación y adoptar, en su caso, las medidas conducentes a seguir sus principios y recomendaciones.

§ 8

Orden JUS/221/2017, de 9 de marzo, sobre legalización en formato electrónico de los libros de fundaciones de competencia estatal

Ministerio de Justicia
«BOE» núm. 62, de 14 de marzo de 2017
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2017-2742

El derecho de fundación para fines de interés general aparece reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española. Su marco normativo en el ámbito estatal se encuentra regulado en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, norma que ha sido desarrollada por el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal.

El artículo 4.1 de la citada Ley 50/2002, reconoce la personalidad jurídica de las mismas una vez producida la inscripción de la escritura de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Mediante el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, se aprobó el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal, y por la Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, se ha dispuesto la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de competencia estatal, lo que ha supuesto un cambio sustancial en el sector de las fundaciones que ha generado la dependencia orgánica del mencionado Registro de este Departamento ministerial y su adscripción a la Dirección General de los Registros y del Notariado.

El artículo 12 del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal precisa, en su apartado 1, que los libros del Registro serán de hojas móviles y podrán llevarse en soporte informático con las garantías que determine el Ministerio de Justicia, y que a tal fin se implantarán las medidas de seguridad establecidas en la normativa vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

Por su parte, el artículo 42 del mencionado Reglamento, atribuye al Registro de Fundaciones la legalización de los libros de las fundaciones y en su apartado 2 extiende la obligación de legalización al Libro de actas, al Libro diario y al Libro de planes de actuación y de cuentas anuales.

En cuanto a la forma de legalizar los libros, el artículo 42.3 dispone que la legalización tendrá lugar mediante diligencia y sello. La diligencia será firmada por el Encargado del Registro, con identificación de la fundación incluyendo los datos que menciona el precepto, y el sello se pondrá en todos los folios mediante los medios que cita dicho apartado, o por cualquier otro procedimiento que garantice la autenticidad de la legalización.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, prevé, en su artículo 14.2, que, en todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la

realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo las personas jurídicas, entre otras entidades.

La aplicación de esta previsión junto con las razones anteriormente expuestas, determinan la necesidad de exigir la legalización telemática para las fundaciones de competencia estatal.

Es necesario dar una respuesta ágil al procedimiento de legalización de libros, pero a la vez hay que cumplir con las pautas de seguridad necesarias que requieren las soluciones electrónicas. Con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se continúa en el camino iniciado con la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, con la finalidad de implantar una administración electrónica, interconectada y transparente, a fin de mejorar la agilidad de los procedimientos administrativos y reducir los tiempos de tramitación, respetando la confidencialidad de los datos de las fundaciones, a la vez que se observa el estricto cumplimiento de la legislación vigente en materia de protección de datos.

En todo caso, el proceso de legalización de libros es independiente del específico de presentación de cuentas anuales, pudiendo, en consecuencia, el libro de cuentas anuales depositarse en el Registro de Fundaciones fuera del plazo de legalización siempre que esté dentro del plazo específico de depósito.

En consideración a cuanto ha quedado expuesto, se dicta la presente orden, en atención al artículo 12.1 del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal y a la facultad que otorga al Ministro de Justicia la disposición final segunda del Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba dicho Reglamento, para dictar las normas necesarias para el desarrollo del citado Reglamento.

En su virtud, con la aprobación previa del Ministro de Hacienda y Función Pública, dispongo:

Artículo 1. *Objeto.*

1. La presente orden tiene por objeto regular el sistema de legalización electrónica del Libro diario, del Libro de actas y del Libro de planes de actuación y de cuentas anuales de las fundaciones de competencia estatal, de conformidad con lo previsto en los artículos 12.1 y 42 del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

2. El sistema de legalización electrónica será exigible a los libros que sean presentados correspondientes al ejercicio 2017 y siguientes.

Artículo 2. *Forma y plazo de presentación.*

1. Los libros deberán ser presentados para su legalización por vía electrónica en el Registro de Fundaciones de competencia estatal, a través de la sede electrónica del Ministerio de Justicia, antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre de cada ejercicio, de conformidad con el plazo establecido en el artículo 43 del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

2. La presentación de los libros para su legalización deberá cumplir los requisitos técnicos y de tamaño máximo y formato que se requieren a través de la sede electrónica del Ministerio de Justicia, en su sección de Trámites de fundaciones, debiendo utilizarse los servicios de dicha sede electrónica del Ministerio para la tramitación electrónica de los actos de legalización.

3. La solicitud de legalización, deberá estar firmada electrónicamente por persona debidamente facultada para ello, debiendo reunir los requisitos del artículo 44 del Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Artículo 3. *Legalización de los Libros.*

1. En cada ejercicio se deberán legalizar el Libro diario, el Libro de actas y el Libro de planes de actuación y de cuentas anuales de las fundaciones del ejercicio precedente. En tal caso, será necesario que en cada uno de dichos libros conste la fecha de apertura y cierre del ejercicio.

2. En el caso del Libro de actas, éste podrá ser único para las actas de todos los órganos colegiados de la fundación o alternativamente, un libro para cada uno de los órganos colegiados que estuviesen previstos en los estatutos.

Artículo 4. *Legalización de Libros anteriores al ejercicio precedente.*

1. Las fundaciones que, con independencia de la fecha de su constitución, no hubieran legalizado su Libro de actas en los ejercicios correspondientes con posterioridad a su constitución, y así resulte de los archivos del Registro, podrán incluir en el primer Libro de actas presentado electrónicamente todas las actas de la fundación desde la fecha de su constitución hasta la fecha de presentación del Libro para su legalización.
2. Del mismo modo, deberá procederse respecto a la falta de legalización del Libro diario y del Libro de planes de actuación y de cuentas anuales de las fundaciones.
3. A efectos de lo previsto en los dos apartados anteriores, deberá incluirse el acta de la reunión del Patronato en la que se ratifiquen las actas, planes de actuación, cuentas y operaciones no transcritas en su día y que integren los libros cuya legalización se solicita.
4. El valor probatorio de los Libros así presentados será apreciado, en su caso, por los Tribunales.

Artículo 5. *Rectificación de los libros ya legalizados.*

Para la rectificación de los libros ya legalizados, se deberá incluir en el fichero correspondiente de la solicitud de rectificación, un archivo en el que conste certificación del Secretario del Patronato, por el que se dé cuenta del error cometido, en unión del archivo rectificado en el que constarán los datos correctos.

Artículo 6. *Garantía del soporte electrónico.*

La información presentada relativa a cada libro objeto de legalización dispondrá de un sistema de protección que garantice la no manipulación desde la creación del soporte por la fundación presentante y hasta que éste se incorpore al Libro de legalizaciones en el Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Artículo 7. *Requisitos de la firma electrónica.*

Las firmas de quienes autorizan la presentación de los libros para su legalización, así como la relación de firmas generadas e incorporadas a los libros, deberán reunir los requisitos establecidos en la legislación vigente en materia de firma electrónica avanzada, basada en certificados electrónicos cualificados, emitidos por Prestadores de Servicios de Confianza Cualificados, reconocidos y publicados como tales por el Ministro de Energía, Turismo y Agenda Digital.

Artículo 8. *Forma de legalización.*

1. El Encargado del Registro, si no mediaran defectos, extenderá una diligencia en la que, bajo su firma, identificará a la fundación –incluyendo, en su caso, los datos registrales–, expresará los libros legalizados, con identificación de su clase y número dentro de cada clase, el número de hojas, los datos de presentación y el asiento practicado en el libro de legalizaciones. La diligencia se adjuntará en una hoja debidamente firmada por el Encargado. La legalización tendrá lugar en los quince días siguientes a la presentación de la solicitud.
2. La legalización será efectuada de manera automatizada mediante sello electrónico o mediante la firma electrónica del Encargado del Registro, que como medio reconocido que garantiza la autenticidad de la legalización, sustituirá a los sistemas tradicionales de sello a través de impresión, estampillado o perforación mecánica.
3. Se extenderán las notas correspondientes y se devolverá a la fundación el libro legalizado en formato electrónico. El original de la solicitud será archivado.
4. Si la legalización se solicita fuera de plazo, el Encargado del Registro lo hará constar así en la diligencia del libro y en el asiento correspondiente a la hoja de legalizaciones.

5. Si el Encargado del Registro apreciara la existencia de defectos en la solicitud de legalización, lo notificará al interesado para que lo subsane por la misma vía, en el plazo de diez días, de conformidad con lo previsto en el artículo 68 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 9. *Protección de datos de carácter personal.*

1. El Registro de Fundaciones de competencia estatal garantizará, en todo caso, el cumplimiento de la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

2. A tales efectos, una vez se haya efectuado la legalización de los libros presentados por las fundaciones, éstas conservarán los mismos y no se guardará copia de su contenido en el Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Disposición adicional única. *Excepcionalidad en la utilización de otros medios.*

Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 1, cuando por problemas técnicos no fuera posible la presentación de los libros a legalizar por vía electrónica, de modo excepcional y siempre que la imposibilidad sea manifiesta, se permitirá su presentación en el Registro de Fundaciones de competencia estatal mediante el empleo de soportes o dispositivos de almacenamiento de datos de utilización habitual en el mercado.

Disposición transitoria única. *Régimen aplicable a las solicitudes de legalización de libros correspondientes al ejercicio de 2016 presentadas a partir de la entrada en vigor de la presente Orden.*

Las solicitudes de legalizaciones de libros correspondientes al ejercicio de 2016 que se presenten a partir de la entrada en vigor de la presente orden podrán realizarse tanto en papel como electrónicamente.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor el día 15 de marzo de 2017.

§ 9

Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, por la que se dispone la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal

Ministerio de la Presidencia
«BOE» núm. 287, de 1 de diciembre de 2015
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2015-13004

El artículo 36 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, dispuso la existencia de un Registro de fundaciones de competencia estatal dependiente del Ministerio de Justicia, en el que se inscribirán los actos relativos a las fundaciones que desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una Comunidad Autónoma.

De forma complementaria, la disposición adicional primera del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, señala que el Registro de Fundaciones de Competencia Estatal se regirá por su normativa específica y la disposición transitoria cuarta de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, prevé que en tanto no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones, subsistirán los Registros de fundaciones actualmente existentes, declaración que en términos similares reitera la disposición transitoria única del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre.

Por otro lado mediante el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, se permite la puesta en funcionamiento de dicho registro, al desarrollar sus funciones, su estructura, su funcionamiento y efectos, de acuerdo con las líneas maestras enunciadas en el capítulo VIII de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

Junto a todo lo anterior, el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, antes citado, también aborda el régimen de las cargas duraderas, el régimen de las actuaciones anteriores a la entrada en funcionamiento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal y adscribe dicho registro a la Dirección General de los Registros y del Notariado, disponiendo que radicará en Madrid y tendrá carácter único para todo el territorio del Estado.

Por último, la disposición final segunda de dicho real decreto, regula la facultad de desarrollo, disponiendo en su apartado 2 que la fecha de entrada en funcionamiento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal se dispondrá mediante orden conjunta del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Justicia. Asimismo, se refiere, en su apartado 4 a que la Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones procederá a la aprobación de la nueva Relación de Puestos de Trabajo del Ministerio de Justicia derivada de lo dispuesto en el presente real decreto.

Por su parte, cabe señalar que el Real Decreto 453/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia y se modifica el Real

Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales establece en su artículo 9 que corresponde a la Dirección General de los Registros y del Notariado la llevanza del Registro de Fundaciones.

A pesar de las previsiones normativas citadas, el Registro de Fundaciones de Competencia Estatal no ha entrado en funcionamiento hasta el momento.

En este contexto, el Consejo de Ministros acordó el 26 de octubre de 2012 la creación de una Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas, que debía elaborar un informe con propuestas de medidas que dotaran a la Administración del tamaño, eficiencia y flexibilidad que demandan los ciudadanos y la economía del país. Este informe preveía entre sus medidas, la implantación efectiva del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal.

De conformidad con lo establecido en el apartado 2 de la disposición final segunda del citado Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, y el artículo 25.f) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, se dicta la presente orden ministerial.

En su virtud, a propuesta de los Ministros de Justicia y de Hacienda y Administraciones Públicas, dispongo:

Artículo 1. *Objeto.*

El objeto de esta orden ministerial es establecer la fecha de entrada en funcionamiento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal.

Artículo 2. *Entrada en funcionamiento.*

El Registro de Fundaciones de Competencia Estatal entrará en funcionamiento a la fecha de entrada en vigor de la presente orden ministerial.

Artículo 3. *Dependencia orgánica.*

El Registro de Fundaciones de Competencia Estatal depende orgánicamente del Ministerio de Justicia y estará adscrito a la Dirección General de los Registros y del Notariado.

Artículo 4. *Sede.*

El Registro de Fundaciones de Competencia Estatal se ubicará en la sede de la Dirección General de los Registros y del Notariado, situada en la plaza de Jacinto Benavente, número 3, en Madrid.

Disposición adicional primera. *No incremento de gasto público.*

Las medidas contenidas en esta orden se atenderán con los medios personales y materiales existentes que hasta el momento realizaban tareas de registro de fundaciones de competencia estatal en los departamentos ministeriales, y que se incorporarán al Ministerio de Justicia, de acuerdo con lo contemplado en la disposición final segunda del Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal. En ningún caso podrán generar incremento de gasto público.

Disposición adicional segunda. *Extinción de los registros ministeriales existentes.*

En virtud de lo establecido en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, los registros ministeriales de fundaciones actualmente existentes quedarán extinguidos a partir de la entrada en funcionamiento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal.

Disposición derogatoria. *Derogación de normas de igual o menor rango.*

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en la presente orden.

Disposición final primera. *Modificaciones presupuestarias y de las relaciones de puestos de trabajo.*

Conforme a la normativa y procedimientos vigentes se llevarán a cabo las modificaciones presupuestarias y de las relaciones de puestos de trabajo que procedan para el cumplimiento de lo previsto en esta orden ministerial.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»

§ 10

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 236, de 2 de octubre de 2015
Última modificación: 2 de agosto de 2024
Referencia: BOE-A-2015-10566

TÍTULO PRELIMINAR

Disposiciones generales, principios de actuación y funcionamiento del sector público

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto.*

La presente Ley establece y regula las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, los principios del sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas y de la potestad sancionadora, así como la organización y funcionamiento de la Administración General del Estado y de su sector público institucional para el desarrollo de sus actividades.

Artículo 2. *Ámbito Subjetivo.*

1. La presente Ley se aplica al sector público que comprende:

a) La Administración General del Estado.
b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
c) Las Entidades que integran la Administración Local.
d) El sector público institucional.

2. El sector público institucional se integra por:

a) Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas.
b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas, en particular a los principios previstos en el artículo 3, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas.
c) Las Universidades públicas que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley.

3. Tienen la consideración de Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2.

Artículo 3. *Principios generales.*

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

a) Servicio efectivo a los ciudadanos.
b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.
c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.
d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.
e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.
f) Responsabilidad por la gestión pública.
g) Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.
h) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.
i) Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.
j) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.
k) Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas.

2. Las Administraciones Públicas se relacionarán entre sí y con sus órganos, organismos públicos y entidades vinculados o dependientes a través de medios electrónicos, que aseguren la interoperabilidad y seguridad de los sistemas y soluciones adoptadas por cada una de ellas, garantizarán la protección de los datos de carácter personal, y facilitarán preferentemente la prestación conjunta de servicios a los interesados.

3. Bajo la dirección del Gobierno de la Nación, de los órganos de gobierno de las Comunidades Autónomas y de los correspondientes de las Entidades Locales, la actuación de la Administración Pública respectiva se desarrolla para alcanzar los objetivos que establecen las leyes y el resto del ordenamiento jurídico.

4. Cada una de las Administraciones Públicas del artículo 2 actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única.

Artículo 4. *Principios de intervención de las Administraciones Públicas para el desarrollo de una actividad.*

1. Las Administraciones Públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias. Asimismo deberán evaluar periódicamente los efectos y resultados obtenidos.

2. Las Administraciones Públicas velarán por el cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación que resulte aplicable, para lo cual podrán, en el ámbito de sus respectivas competencias y con los límites establecidos en la legislación de protección de datos de carácter personal, comprobar, verificar, investigar e inspeccionar los hechos, actos, elementos, actividades, estimaciones y demás circunstancias que fueran necesarias.

CAPÍTULO II

De los órganos de las Administraciones Públicas

Sección 1.ª De los órganos administrativos

Artículo 5. *Órganos administrativos.*

1. Tendrán la consideración de órganos administrativos las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo.

2. Corresponde a cada Administración Pública delimitar, en su respectivo ámbito competencial, las unidades administrativas que configuran los órganos administrativos propios de las especialidades derivadas de su organización.

3. La creación de cualquier órgano administrativo exigirá, al menos, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Determinación de su forma de integración en la Administración Pública de que se trate y su dependencia jerárquica.

b) Delimitación de sus funciones y competencias.

c) Dotación de los créditos necesarios para su puesta en marcha y funcionamiento.

4. No podrán crearse nuevos órganos que supongan duplicación de otros ya existentes si al mismo tiempo no se suprime o restringe debidamente la competencia de estos. A este objeto, la creación de un nuevo órgano sólo tendrá lugar previa comprobación de que no existe otro en la misma Administración Pública que desarrolle igual función sobre el mismo territorio y población.

Artículo 6. *Instrucciones y órdenes de servicio.*

1. Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio.

Cuando una disposición específica así lo establezca, o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el boletín oficial que corresponda, sin perjuicio de su difusión de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

2. El incumplimiento de las instrucciones u órdenes de servicio no afecta por sí solo a la validez de los actos dictados por los órganos administrativos, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria en que se pueda incurrir.

Artículo 7. *Órganos consultivos.*

La Administración consultiva podrá articularse mediante órganos específicos dotados de autonomía orgánica y funcional con respecto a la Administración activa, o a través de los servicios de esta última que prestan asistencia jurídica.

En tal caso, dichos servicios no podrán estar sujetos a dependencia jerárquica, ya sea orgánica o funcional, ni recibir instrucciones, directrices o cualquier clase de indicación de los órganos que hayan elaborado las disposiciones o producido los actos objeto de consulta, actuando para cumplir con tales garantías de forma colegiada.

Sección 2.ª Competencia

Artículo 8. *Competencia.*

1. La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta u otras leyes.

La delegación de competencias, las encomiendas de gestión, la delegación de firma y la suplencia no suponen alteración de la titularidad de la competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que en cada caso se prevén.

2. La titularidad y el ejercicio de las competencias atribuidas a los órganos administrativos podrán ser desconcentradas en otros jerárquicamente dependientes de aquéllos en los términos y con los requisitos que prevean las propias normas de atribución de competencias.

3. Si alguna disposición atribuye la competencia a una Administración, sin especificar el órgano que debe ejercerla, se entenderá que la facultad de instruir y resolver los expedientes corresponde a los órganos inferiores competentes por razón de la materia y del territorio. Si existiera más de un órgano inferior competente por razón de materia y territorio, la facultad para instruir y resolver los expedientes corresponderá al superior jerárquico común de estos.

Artículo 9. *Delegación de competencias.*

1. Los órganos de las diferentes Administraciones Públicas podrán delegar el ejercicio de las competencias que tengan atribuidas en otros órganos de la misma Administración, aun cuando no sean jerárquicamente dependientes, o en los Organismos públicos o Entidades de Derecho Público vinculados o dependientes de aquéllas.

En el ámbito de la Administración General del Estado, la delegación de competencias deberá ser aprobada previamente por el órgano ministerial de quien dependa el órgano delegante y en el caso de los Organismos públicos o Entidades vinculados o dependientes, por el órgano máximo de dirección, de acuerdo con sus normas de creación. Cuando se trate de órganos no relacionados jerárquicamente será necesaria la aprobación previa del superior común si ambos pertenecen al mismo Ministerio, o del órgano superior de quien dependa el órgano delegado, si el delegante y el delegado pertenecen a diferentes Ministerios.

Asimismo, los órganos de la Administración General del Estado podrán delegar el ejercicio de sus competencias propias en sus Organismos públicos y Entidades vinculados o dependientes, cuando resulte conveniente para alcanzar los fines que tengan asignados y mejorar la eficacia de su gestión. La delegación deberá ser previamente aprobada por los órganos de los que dependan el órgano delegante y el órgano delegado, o aceptada por este último cuando sea el órgano máximo de dirección del Organismo público o Entidad vinculado o dependiente.

2. En ningún caso podrán ser objeto de delegación las competencias relativas a:

a) Los asuntos que se refieran a relaciones con la Jefatura del Estado, la Presidencia del Gobierno de la Nación, las Cortes Generales, las Presidencias de los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.

b) La adopción de disposiciones de carácter general.

c) La resolución de recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto de recurso.

d) Las materias en que así se determine por norma con rango de Ley.

3. Las delegaciones de competencias y su revocación deberán publicarse en el «Boletín Oficial del Estado», en el de la Comunidad Autónoma o en el de la Provincia, según la Administración a que pertenezca el órgano delegante, y el ámbito territorial de competencia de éste.

4. Las resoluciones administrativas que se adopten por delegación indicarán expresamente esta circunstancia y se considerarán dictadas por el órgano delegante.

5. Salvo autorización expresa de una Ley, no podrán delegarse las competencias que se ejerzan por delegación.

No constituye impedimento para que pueda delegarse la competencia para resolver un procedimiento la circunstancia de que la norma reguladora del mismo prevea, como trámite preceptivo, la emisión de un dictamen o informe; no obstante, no podrá delegarse la competencia para resolver un procedimiento una vez que en el correspondiente procedimiento se haya emitido un dictamen o informe preceptivo acerca del mismo.

6. La delegación será revocable en cualquier momento por el órgano que la haya conferido.

7. El acuerdo de delegación de aquellas competencias atribuidas a órganos colegiados, para cuyo ejercicio se requiera un quórum o mayoría especial, deberá adoptarse observando, en todo caso, dicho quórum o mayoría.

Artículo 10. *Avocación.*

1. Los órganos superiores podrán avocar para sí el conocimiento de uno o varios asuntos cuya resolución corresponda ordinariamente o por delegación a sus órganos administrativos dependientes, cuando circunstancias de índole técnica, económica, social, jurídica o territorial lo hagan conveniente.

En los supuestos de delegación de competencias en órganos no dependientes jerárquicamente, el conocimiento de un asunto podrá ser avocado únicamente por el órgano delegante.

2. En todo caso, la avocación se realizará mediante acuerdo motivado que deberá ser notificado a los interesados en el procedimiento, si los hubiere, con anterioridad o simultáneamente a la resolución final que se dicte.

Contra el acuerdo de avocación no cabrá recurso, aunque podrá impugnarse en el que, en su caso, se interponga contra la resolución del procedimiento.

Artículo 11. *Encomiendas de gestión.*

1. La realización de actividades de carácter material o técnico de la competencia de los órganos administrativos o de las Entidades de Derecho Público podrá ser encomendada a otros órganos o Entidades de Derecho Público de la misma o de distinta Administración, siempre que entre sus competencias estén esas actividades, por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño.

Las encomiendas de gestión no podrán tener por objeto prestaciones propias de los contratos regulados en la legislación de contratos del sector público. En tal caso, su naturaleza y régimen jurídico se ajustará a lo previsto en ésta.

2. La encomienda de gestión no supone cesión de la titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo responsabilidad del órgano o Entidad encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de encomienda.

En todo caso, la Entidad u órgano encomendado tendrá la condición de encargado del tratamiento de los datos de carácter personal a los que pudiera tener acceso en ejecución de la encomienda de gestión, siéndole de aplicación lo dispuesto en la normativa de protección de datos de carácter personal.

3. La formalización de las encomiendas de gestión se ajustará a las siguientes reglas:

a) Cuando la encomienda de gestión se realice entre órganos administrativos o Entidades de Derecho Público pertenecientes a la misma Administración deberá formalizarse en los términos que establezca su normativa propia y, en su defecto, por acuerdo expreso de los órganos o Entidades de Derecho Público intervinientes. En todo caso, el instrumento de formalización de la encomienda de gestión y su resolución deberá ser publicada, para su eficacia, en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín oficial de la Comunidad Autónoma o en el de la Provincia, según la Administración a que pertenezca el órgano encomendante.

Cada Administración podrá regular los requisitos necesarios para la validez de tales acuerdos que incluirán, al menos, expresa mención de la actividad o actividades a las que afecten, el plazo de vigencia y la naturaleza y alcance de la gestión encomendada.

b) Cuando la encomienda de gestión se realice entre órganos y Entidades de Derecho Público de distintas Administraciones se formalizará mediante firma del correspondiente convenio entre ellas, que deberá ser publicado en el «Boletín Oficial del Estado», en el Boletín oficial de la Comunidad Autónoma o en el de la Provincia, según la Administración a que pertenezca el órgano encomendante, salvo en el supuesto de la gestión ordinaria de los servicios de las Comunidades Autónomas por las Diputaciones Provinciales o en su caso Cabildos o Consejos insulares, que se regirá por la legislación de Régimen Local.

Artículo 12. *Delegación de firma.*

1. Los titulares de los órganos administrativos podrán, en materias de su competencia, que ostenten, bien por atribución, bien por delegación de competencias, delegar la firma de sus resoluciones y actos administrativos en los titulares de los órganos o unidades administrativas que de ellos dependan, dentro de los límites señalados en el artículo 9.

2. La delegación de firma no alterará la competencia del órgano delegante y para su validez no será necesaria su publicación.

3. En las resoluciones y actos que se firmen por delegación se hará constar esta circunstancia y la autoridad de procedencia.

Artículo 13. *Suplencia.*

1. En la forma que disponga cada Administración Pública, los titulares de los órganos administrativos podrán ser suplidos temporalmente en los supuestos de vacante, ausencia o enfermedad, así como en los casos en que haya sido declarada su abstención o recusación.

Si no se designa suplente, la competencia del órgano administrativo se ejercerá por quien designe el órgano administrativo inmediato superior de quien dependa.

2. La suplencia no implicará alteración de la competencia y para su validez no será necesaria su publicación.

3. En el ámbito de la Administración General del Estado, la designación de suplente podrá efectuarse:

a) En los reales decretos de estructura orgánica básica de los Departamentos Ministeriales o en los estatutos de sus Organismos públicos y Entidades vinculados o dependientes según corresponda.

b) Por el órgano competente para el nombramiento del titular, bien en el propio acto de nombramiento bien en otro posterior cuando se produzca el supuesto que dé lugar a la suplencia.

4. En las resoluciones y actos que se dicten mediante suplencia, se hará constar esta circunstancia y se especificará el titular del órgano en cuya suplencia se adoptan y quien efectivamente está ejerciendo esta suplencia.

Artículo 14. *Decisiones sobre competencia.*

1. El órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, debiendo notificar esta circunstancia a los interesados.

2. Los interesados que sean parte en el procedimiento podrán dirigirse al órgano que se encuentre conociendo de un asunto para que decline su competencia y remita las actuaciones al órgano competente.

Asimismo, podrán dirigirse al órgano que estimen competente para que requiera de inhibición al que esté conociendo del asunto.

3. Los conflictos de atribuciones sólo podrán suscitarse entre órganos de una misma Administración no relacionados jerárquicamente, y respecto a asuntos sobre los que no haya finalizado el procedimiento administrativo.

Sección 3.ª Órganos colegiados de las distintas administraciones públicas

Subsección 1.ª Funcionamiento

Artículo 15. *Régimen.*

1. El régimen jurídico de los órganos colegiados se ajustará a las normas contenidas en la presente sección, sin perjuicio de las peculiaridades organizativas de las Administraciones Públicas en que se integran.

2. Los órganos colegiados de las distintas Administraciones Públicas en que participen organizaciones representativas de intereses sociales, así como aquellos compuestos por representaciones de distintas Administraciones Públicas, cuenten o no con participación de

organizaciones representativas de intereses sociales, podrán establecer o completar sus propias normas de funcionamiento.

Los órganos colegiados a que se refiere este apartado quedarán integrados en la Administración Pública que corresponda, aunque sin participar en la estructura jerárquica de ésta, salvo que así lo establezcan sus normas de creación, se desprenda de sus funciones o de la propia naturaleza del órgano colegiado.

3. El acuerdo de creación y las normas de funcionamiento de los órganos colegiados que dicten resoluciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros deberán ser publicados en el Boletín o Diario Oficial de la Administración Pública en que se integran. Adicionalmente, las Administraciones podrán publicarlos en otros medios de difusión que garanticen su conocimiento.

Cuando se trate de un órgano colegiado a los que se refiere el apartado 2 de este artículo la citada publicidad se realizará por la Administración a quien corresponda la Presidencia.

Artículo 16. *Secretario.*

1. Los órganos colegiados tendrán un Secretario que podrá ser un miembro del propio órgano o una persona al servicio de la Administración Pública correspondiente.

2. Corresponderá al Secretario velar por la legalidad formal y material de las actuaciones del órgano colegiado, certificar las actuaciones del mismo y garantizar que los procedimientos y reglas de constitución y adopción de acuerdos son respetadas.

3. En caso de que el Secretario no miembro sea suplido por un miembro del órgano colegiado, éste conservará todos sus derechos como tal.

Artículo 17. *Convocatorias y sesiones.*

1. Todos los órganos colegiados se podrán constituir, convocar, celebrar sus sesiones, adoptar acuerdos y remitir actas tanto de forma presencial como a distancia, salvo que su reglamento interno recoja expresa y excepcionalmente lo contrario.

En las sesiones que celebren los órganos colegiados a distancia, sus miembros podrán encontrarse en distintos lugares siempre y cuando se asegure por medios electrónicos, considerándose también tales los telefónicos, y audiovisuales, la identidad de los miembros o personas que los suplan, el contenido de sus manifestaciones, el momento en que éstas se producen, así como la interactividad e intercomunicación entre ellos en tiempo real y la disponibilidad de los medios durante la sesión. Entre otros, se considerarán incluidos entre los medios electrónicos válidos, el correo electrónico, las audioconferencias y las videoconferencias.

2. Para la válida constitución del órgano, a efectos de la celebración de sesiones, deliberaciones y toma de acuerdos, se requerirá la asistencia, presencial o a distancia, del Presidente y Secretario o en su caso, de quienes les suplan, y la de la mitad, al menos, de sus miembros.

Cuando se trate de los órganos colegiados a que se refiere el artículo 15.2, el Presidente podrá considerar válidamente constituido el órgano, a efectos de celebración de sesión, si asisten los representantes de las Administraciones Públicas y de las organizaciones representativas de intereses sociales miembros del órgano a los que se haya atribuido la condición de portavoces.

Cuando estuvieran reunidos, de manera presencial o a distancia, el Secretario y todos los miembros del órgano colegiado, o en su caso las personas que les suplan, éstos podrán constituirse válidamente como órgano colegiado para la celebración de sesiones, deliberaciones y adopción de acuerdos sin necesidad de convocatoria previa cuando así lo decidan todos sus miembros.

3. Los órganos colegiados podrán establecer el régimen propio de convocatorias, si éste no está previsto por sus normas de funcionamiento. Tal régimen podrá prever una segunda convocatoria y especificar para ésta el número de miembros necesarios para constituir válidamente el órgano.

Salvo que no resulte posible, las convocatorias serán remitidas a los miembros del órgano colegiado a través de medios electrónicos, haciendo constar en la misma el orden del día junto con la documentación necesaria para su deliberación cuando sea posible, las

condiciones en las que se va a celebrar la sesión, el sistema de conexión y, en su caso, los lugares en que estén disponibles los medios técnicos necesarios para asistir y participar en la reunión.

4. No podrá ser objeto de deliberación o acuerdo ningún asunto que no figure incluido en el orden del día, salvo que asistan todos los miembros del órgano colegiado y sea declarada la urgencia del asunto por el voto favorable de la mayoría.

5. Los acuerdos serán adoptados por mayoría de votos. Cuando se asista a distancia, los acuerdos se entenderán adoptados en el lugar donde tenga la sede el órgano colegiado y, en su defecto, donde esté ubicada la presidencia.

6. Cuando los miembros del órgano voten en contra o se abstengan, quedarán exentos de la responsabilidad que, en su caso, pueda derivarse de los acuerdos.

7. Quienes acrediten la titularidad de un interés legítimo podrán dirigirse al Secretario de un órgano colegiado para que les sea expedida certificación de sus acuerdos. La certificación será expedida por medios electrónicos, salvo que el interesado manifieste expresamente lo contrario y no tenga obligación de relacionarse con las Administraciones por esta vía.

Artículo 18. *Actas.*

1. De cada sesión que celebre el órgano colegiado se levantará acta por el Secretario, que especificará necesariamente los asistentes, el orden del día de la reunión, las circunstancias del lugar y tiempo en que se ha celebrado, los puntos principales de las deliberaciones, así como el contenido de los acuerdos adoptados.

Podrán grabarse las sesiones que celebre el órgano colegiado. El fichero resultante de la grabación, junto con la certificación expedida por el Secretario de la autenticidad e integridad del mismo, y cuantos documentos en soporte electrónico se utilizasen como documentos de la sesión, podrán acompañar al acta de las sesiones, sin necesidad de hacer constar en ella los puntos principales de las deliberaciones.

2. El acta de cada sesión podrá aprobarse en la misma reunión o en la inmediata siguiente. El Secretario elaborará el acta con el visto bueno del Presidente y lo remitirá a través de medios electrónicos, a los miembros del órgano colegiado, quienes podrán manifestar por los mismos medios su conformidad o reparos al texto, a efectos de su aprobación, considerándose, en caso afirmativo, aprobada en la misma reunión.

Cuando se hubiese optado por la grabación de las sesiones celebradas o por la utilización de documentos en soporte electrónico, deberán conservarse de forma que se garantice la integridad y autenticidad de los ficheros electrónicos correspondientes y el acceso a los mismos por parte de los miembros del órgano colegiado.

Subsección 2.ª De los órganos colegiados en la Administración General del Estado

Artículo 19. *Régimen de los órganos colegiados de la Administración General del Estado y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de ella.*

1. Los órganos colegiados de la Administración General del Estado y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de ella, se regirán por las normas establecidas en este artículo, y por las previsiones que sobre ellos se establecen en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2. Corresponderá a su Presidente:

a) Ostentar la representación del órgano.

b) Acordar la convocatoria de las sesiones ordinarias y extraordinarias y la fijación del orden del día, teniendo en cuenta, en su caso, las peticiones de los demás miembros, siempre que hayan sido formuladas con la suficiente antelación.

c) Presidir las sesiones, moderar el desarrollo de los debates y suspenderlos por causas justificadas.

d) Dirimir con su voto los empates, a efectos de adoptar acuerdos, excepto si se trata de los órganos colegiados a que se refiere el artículo 15.2, en los que el voto será dirimente si así lo establecen sus propias normas.

e) Asegurar el cumplimiento de las leyes.

f) Visar las actas y certificaciones de los acuerdos del órgano.

g) Ejercer cuantas otras funciones sean inherentes a su condición de Presidente del órgano.

En casos de vacante, ausencia, enfermedad, u otra causa legal, el Presidente será sustituido por el Vicepresidente que corresponda, y en su defecto, por el miembro del órgano colegiado de mayor jerarquía, antigüedad y edad, por este orden.

Esta norma no será de aplicación a los órganos colegiados previstos en el artículo 15.2 en los que el régimen de sustitución del Presidente debe estar específicamente regulado en cada caso, o establecido expresamente por acuerdo del Pleno del órgano colegiado.

3. Los miembros del órgano colegiado deberán:

a) Recibir, con una antelación mínima de dos días, la convocatoria conteniendo el orden del día de las reuniones. La información sobre los temas que figuren en el orden del día estará a disposición de los miembros en igual plazo.

b) Participar en los debates de las sesiones.

c) Ejercer su derecho al voto y formular su voto particular, así como expresar el sentido de su voto y los motivos que lo justifican. No podrán abstenerse en las votaciones quienes por su cualidad de autoridades o personal al servicio de las Administraciones Públicas, tengan la condición de miembros natos de órganos colegiados, en virtud del cargo que desempeñan.

d) Formular ruegos y preguntas.

e) Obtener la información precisa para cumplir las funciones asignadas.

f) Cuantas otras funciones sean inherentes a su condición.

Los miembros de un órgano colegiado no podrán atribuirse las funciones de representación reconocidas a éste, salvo que expresamente se les hayan otorgado por una norma o por acuerdo válidamente adoptado, para cada caso concreto, por el propio órgano.

En casos de ausencia o de enfermedad y, en general, cuando concurra alguna causa justificada, los miembros titulares del órgano colegiado serán sustituidos por sus suplentes, si los hubiera.

Cuando se trate de órganos colegiados a los que se refiere el artículo 15 las organizaciones representativas de intereses sociales podrán sustituir a sus miembros titulares por otros, acreditándolo ante la Secretaría del órgano colegiado, con respeto a las reservas y limitaciones que establezcan sus normas de organización.

Los miembros del órgano colegiado no podrán ejercer estas funciones cuando concurra conflicto de interés.

4. La designación y el cese, así como la sustitución temporal del Secretario en supuestos de vacante, ausencia o enfermedad se realizarán según lo dispuesto en las normas específicas de cada órgano y, en su defecto, por acuerdo del mismo.

Corresponde al Secretario del órgano colegiado:

a) Asistir a las reuniones con voz pero sin voto, y con voz y voto si la Secretaría del órgano la ostenta un miembro del mismo.

b) Efectuar la convocatoria de las sesiones del órgano por orden del Presidente, así como las citaciones a los miembros del mismo.

c) Recibir los actos de comunicación de los miembros con el órgano, sean notificaciones, peticiones de datos, rectificaciones o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento.

d) Preparar el despacho de los asuntos, redactar y autorizar las actas de las sesiones.

e) Expedir certificaciones de las consultas, dictámenes y acuerdos aprobados.

f) Cuantas otras funciones sean inherentes a su condición de Secretario.

5. En el acta figurará, a solicitud de los respectivos miembros del órgano, el voto contrario al acuerdo adoptado, su abstención y los motivos que la justifiquen o el sentido de su voto favorable.

Asimismo, cualquier miembro tiene derecho a solicitar la transcripción íntegra de su intervención o propuesta, siempre que, en ausencia de grabación de la reunión aneja al acta, aporte en el acto, o en el plazo que señale el Presidente, el texto que se corresponda

fielmente con su intervención, haciéndose así constar en el acta o uniéndose copia a la misma.

Los miembros que discrepen del acuerdo mayoritario podrán formular voto particular por escrito en el plazo de dos días, que se incorporará al texto aprobado.

Las actas se aprobarán en la misma o en la siguiente sesión, pudiendo no obstante emitir el Secretario certificación sobre los acuerdos que se hayan adoptado, sin perjuicio de la ulterior aprobación del acta. Se considerará aprobada en la misma sesión el acta que, con posterioridad a la reunión, sea distribuida entre los miembros y reciba la conformidad de éstos por cualquier medio del que el Secretario deje expresión y constancia.

En las certificaciones de acuerdos adoptados emitidas con anterioridad a la aprobación del acta se hará constar expresamente tal circunstancia.

Artículo 20. *Requisitos para constituir órganos colegiados.*

1. Son órganos colegiados aquellos que se creen formalmente y estén integrados por tres o más personas, a los que se atribuyan funciones administrativas de decisión, propuesta, asesoramiento, seguimiento o control, y que actúen integrados en la Administración General del Estado o alguno de sus Organismos públicos.

2. La constitución de un órgano colegiado en la Administración General del Estado y en sus Organismos públicos tiene como presupuesto indispensable la determinación en su norma de creación o en el convenio con otras Administraciones Públicas por el que dicho órgano se cree, de los siguientes extremos:

a) Sus fines u objetivos.

b) Su integración administrativa o dependencia jerárquica.

c) La composición y los criterios para la designación de su Presidente y de los restantes miembros.

d) Las funciones de decisión, propuesta, informe, seguimiento o control, así como cualquier otra que se le atribuya.

e) La dotación de los créditos necesarios, en su caso, para su funcionamiento.

3. El régimen jurídico de los órganos colegiados a que se refiere el apartado 1 de este artículo se ajustará a las normas contenidas en el artículo 19, sin perjuicio de las peculiaridades organizativas contenidas en la presente Ley o en su norma o convenio de creación.

Artículo 21. *Clasificación y composición de los órganos colegiados.*

1. Los órganos colegiados de la Administración General del Estado y de sus Organismos públicos, por su composición, se clasifican en:

a) Órganos colegiados interministeriales, si sus miembros proceden de diferentes Ministerios.

b) Órganos colegiados ministeriales, si sus componentes proceden de los órganos de un solo Ministerio.

2. En los órganos colegiados a los que se refiere el apartado anterior, podrá haber representantes de otras Administraciones Públicas, cuando éstas lo acepten voluntariamente, cuando un convenio así lo establezca o cuando una norma aplicable a las Administraciones afectadas lo determine.

3. En la composición de los órganos colegiados podrán participar, cuando así se determine, organizaciones representativas de intereses sociales, así como otros miembros que se designen por las especiales condiciones de experiencia o conocimientos que concurran en ellos, en atención a la naturaleza de las funciones asignadas a tales órganos.

Artículo 22. *Creación, modificación y supresión de órganos colegiados.*

1. La creación de órganos colegiados de la Administración General del Estado y de sus Organismos públicos sólo requerirá de norma específica, con publicación en el «Boletín Oficial del Estado», en los casos en que se les atribuyan cualquiera de las siguientes competencias:

a) Competencias decisorias.

b) Competencias de propuesta o emisión de informes preceptivos que deban servir de base a decisiones de otros órganos administrativos.

c) Competencias de seguimiento o control de las actuaciones de otros órganos de la Administración General del Estado.

2. En los supuestos enunciados en el apartado anterior, la norma de creación deberá revestir la forma de Real Decreto en el caso de los órganos colegiados interministeriales cuyo Presidente tenga rango superior al de Director general; Orden ministerial conjunta para los restantes órganos colegiados interministeriales, y Orden ministerial para los de este carácter.

3. En todos los supuestos no comprendidos en el apartado 1 de este artículo, los órganos colegiados tendrán el carácter de grupos o comisiones de trabajo y podrán ser creados por Acuerdo del Consejo de Ministros o por los Ministerios interesados. Sus acuerdos no podrán tener efectos directos frente a terceros.

4. La modificación y supresión de los órganos colegiados y de los grupos o comisiones de trabajo de la Administración General del Estado y de los Organismos públicos se llevará a cabo en la misma forma dispuesta para su creación, salvo que ésta hubiera fijado plazo previsto para su extinción, en cuyo caso ésta se producirá automáticamente en la fecha señalada al efecto.

Sección 4.ª Abstención y recusación

Artículo 23. *Abstención.*

1. Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente.

2. Son motivos de abstención los siguientes:

a) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

b) Tener un vínculo matrimonial o situación de hecho asimilable y el parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

c) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

d) Haber intervenido como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

e) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar.

3. Los órganos jerárquicamente superiores a quien se encuentre en alguna de las circunstancias señaladas en el punto anterior podrán ordenarle que se abstengan de toda intervención en el expediente.

4. La actuación de autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas en los que concurran motivos de abstención no implicará, necesariamente, y en todo caso, la invalidez de los actos en que hayan intervenido.

5. La no abstención en los casos en que concurra alguna de esas circunstancias dará lugar a la responsabilidad que proceda.

Artículo 24. *Recusación.*

1. En los casos previstos en el artículo anterior, podrá promoverse recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento.

2. La recusación se planteará por escrito en el que se expresará la causa o causas en que se funda.

3. En el día siguiente el recusado manifestará a su inmediato superior si se da o no en él la causa alegada. En el primer caso, si el superior aprecia la concurrencia de la causa de recusación, acordará su sustitución acto seguido.

4. Si el recusado niega la causa de recusación, el superior resolverá en el plazo de tres días, previos los informes y comprobaciones que considere oportunos.

5. Contra las resoluciones adoptadas en esta materia no cabrá recurso, sin perjuicio de la posibilidad de alegar la recusación al interponer el recurso que proceda contra el acto que ponga fin al procedimiento.

[. . .]

TÍTULO II

Organización y funcionamiento del sector público institucional

CAPÍTULO I

Del sector público institucional

Artículo 81. *Principios generales de actuación.*

1. Las entidades que integran el sector público institucional están sometidas en su actuación a los principios de legalidad, eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera así como al principio de transparencia en su gestión. En particular se sujetarán en materia de personal, incluido el laboral, a las limitaciones previstas en la normativa presupuestaria y en las previsiones anuales de los presupuestos generales.

2. Todas las Administraciones Públicas deberán establecer un sistema de supervisión continua de sus entidades dependientes, con el objeto de comprobar la subsistencia de los motivos que justificaron su creación y su sostenibilidad financiera, y que deberá incluir la formulación expresa de propuestas de mantenimiento, transformación o extinción.

3. Los organismos y entidades vinculados o dependientes de la Administración autonómica y local se regirán por las disposiciones básicas de esta ley que les resulten de aplicación, y en particular, por lo dispuesto en los Capítulos I y VI y en los artículos 129 y 134, así como por la normativa propia de la Administración a la que se adscriban.

Artículo 82. *El Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local.*

1. El Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local, se configura como un registro público administrativo que garantiza la información pública y la ordenación de todas las entidades integrantes del sector público institucional cualquiera que sea su naturaleza jurídica.

La integración y gestión de dicho Inventario y su publicación dependerá de la Intervención General de la Administración del Estado.

2. El Inventario de Entidades del Sector Público contendrá, al menos, información actualizada sobre la naturaleza jurídica, finalidad, fuentes de financiación, estructura de dominio, en su caso, la condición de medio propio, regímenes de contabilidad, presupuestario y de control así como la clasificación en términos de contabilidad nacional, de cada una de las entidades integrantes del sector público institucional.

3. Al menos, la creación, transformación, fusión o extinción de cualquier entidad integrante del sector público institucional, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, será inscrita en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local.

Artículo 83. *Inscripción en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local.*

1. El titular del máximo órgano de dirección de la entidad notificará, a través de la intervención general de la Administración correspondiente, la información necesaria para la inscripción definitiva en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y

Local, en los términos previstos reglamentariamente, de los actos relativos a su creación, transformación, fusión o extinción, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde que ocurra el acto inscribible. En la citada notificación se acompañará la documentación justificativa que determina tal circunstancia.

2. La inscripción definitiva de la creación de cualquier entidad integrante del sector público institucional en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local se realizará de conformidad con las siguientes reglas:

a) El titular del máximo órgano de dirección de la entidad, a través de la intervención general de la Administración correspondiente, notificará, electrónicamente a efectos de su inscripción, al Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local, la norma o el acto jurídico de creación en el plazo de 30 días hábiles desde la entrada en vigor de la norma o del acto, según corresponda. A la notificación se acompañará la copia o enlace a la publicación electrónica del Boletín Oficial en el que se publicó la norma, o copia del acto jurídico de creación, así como el resto de documentación justificativa que proceda, como los Estatutos o el plan de actuación.

b) La inscripción en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local se practicará dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a la recepción de la solicitud de inscripción.

c) Para la asignación del Número de Identificación Fiscal definitivo y de la letra identificativa que corresponda a la entidad, de acuerdo con su naturaleza jurídica, por parte de la Administración Tributaria será necesaria la aportación de la certificación de la inscripción de la entidad en el Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local.

CAPÍTULO II

Organización y funcionamiento del sector público institucional estatal

Artículo 84. *Composición y clasificación del sector público institucional estatal.*

1. Integran el sector público institucional estatal las siguientes entidades:

a) Los organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los cuales se clasifican en:

1. Organismos autónomos.
2. Entidades públicas empresariales.
3. Agencias estatales.

b) Las autoridades administrativas independientes.
c) Las sociedades mercantiles estatales.
d) Los consorcios.
e) Las fundaciones del sector público.
f) Los fondos sin personalidad jurídica.
g) Las universidades públicas no transferidas.

2. La Administración General del Estado o entidad integrante del sector público institucional estatal no podrá, por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, crear, ni ejercer el control efectivo, directa ni indirectamente, sobre ningún otro tipo de entidad distinta de las enumeradas en este artículo, con independencia de su naturaleza y régimen jurídico.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a la participación del Estado en organismos internacionales o entidades de ámbito supranacional, ni a la participación en los organismos de normalización y acreditación nacionales o en sociedades creadas al amparo de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

3. Las universidades públicas no transferidas se regirán por lo dispuesto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, que les sea de aplicación y por lo dispuesto en esta ley en lo que no esté previsto en su normativa específica.

Artículo 84 bis. *Presencia equilibrada entre mujeres y hombres en las entidades del sector público institucional estatal.*

1. El principio de representación equilibrada entre mujeres y hombres será de aplicación a las personas titulares de las presidencias, vicepresidencias, direcciones generales, direcciones ejecutivas y asimilados de las entidades del sector público institucional estatal que tengan la condición de máximos responsables, así como a las personas con contratos de alta dirección en las citadas entidades, de tal manera que las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento en el ámbito de cada entidad.

2. El principio de representación equilibrada se garantizará también en la composición de los órganos colegiados de gobierno de las entidades.

Artículo 85. *Control de eficacia y supervisión continua.*

1. Las entidades integrantes del sector público institucional estatal estarán sometidas al control de eficacia y supervisión continua, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 110.

Para ello, todas las entidades integrantes del sector público institucional estatal contarán, en el momento de su creación, con un plan de actuación, que contendrá las líneas estratégicas en torno a las cuales se desenvolverá la actividad de la entidad, que se revisarán cada tres años, y que se completará con planes anuales que desarrollarán el de creación para el ejercicio siguiente.

2. El control de eficacia será ejercido por el Departamento al que estén adscritos, a través de las inspecciones de servicios, y tendrá por objeto evaluar el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad específica de la entidad y la adecuada utilización de los recursos, de acuerdo con lo establecido en su plan de actuación y sus actualizaciones anuales, sin perjuicio del control que de acuerdo con la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, se ejerza por la Intervención General de la Administración del Estado.

3. Todas las entidades integrantes del sector público institucional estatal están sujetas desde su creación hasta su extinción a la supervisión continua del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Intervención General de la Administración del Estado, que vigilará la concurrencia de los requisitos previstos en esta Ley. En particular verificará, al menos, lo siguiente:

a) La subsistencia de las circunstancias que justificaron su creación.

b) Su sostenibilidad financiera.

c) La concurrencia de la causa de disolución prevista en esta ley referida al incumplimiento de los fines que justificaron su creación o que su subsistencia no resulte el medio más idóneo para lograrlos.

Las actuaciones de planificación, ejecución y evaluación correspondientes a la supervisión continua se determinarán reglamentariamente.

4. Las actuaciones de control de eficacia y supervisión continua tomarán en consideración:

a) La información económico financiera disponible.

b) El suministro de información por parte de los organismos públicos y entidades sometidas al Sistema de control de eficacia y supervisión continúa.

c) Las propuestas de las inspecciones de los servicios de los departamentos ministeriales.

Los resultados de la evaluación efectuada tanto por el Ministerio de adscripción como por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se plasmarán en un informe sujeto a procedimiento contradictorio que, según las conclusiones que se hayan obtenido, podrá contener recomendaciones de mejora o una propuesta de transformación o supresión del organismo público o entidad.

Artículo 86. *Medio propio y servicio técnico.*

1. Las entidades integrantes del sector público institucional podrán ser consideradas medios propios y servicios técnicos de los poderes adjudicadores y del resto de entes y

sociedades que no tengan la consideración de poder adjudicador cuando cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

2. Tendrán la consideración de medio propio y servicio técnico cuando se acredite que, además de disponer de medios suficientes e idóneos para realizar prestaciones en el sector de actividad que se corresponda con su objeto social, de acuerdo con su norma o acuerdo de creación, se dé alguna de las circunstancias siguientes:

a) Sea una opción más eficiente que la contratación pública y resulta sostenible y eficaz, aplicando criterios de rentabilidad económica.

b) Resulte necesario por razones de seguridad pública o de urgencia en la necesidad de disponer de los bienes o servicios suministrados por el medio propio o servicio técnico.

Formará parte del control de eficacia de los medios propios y servicios técnicos la comprobación de la concurrencia de los mencionados requisitos.

En la denominación de las entidades integrantes del sector público institucional que tengan la condición de medio propio deberá figurar necesariamente la indicación ‘‘Medio Propio’’ o su abreviatura “M.P.”.

3. En el supuesto de creación de un nuevo medio propio y servicio técnico deberá acompañarse la propuesta de declaración de una memoria justificativa que acredite lo dispuesto en el apartado anterior y que, en este supuesto de nueva creación, deberá ser informada por la Intervención General de la Administración del Estado.

Artículo 87. *Transformaciones de las entidades integrantes del sector público institucional estatal.*

1. Cualquier organismo autónomo, entidad pública empresarial, agencias estatales, sociedad mercantil estatal o fundación del sector público institucional estatal podrá transformarse y adoptar la naturaleza jurídica de cualquiera de las entidades citadas.

2. La transformación tendrá lugar, conservando su personalidad jurídica, por cesión e integración global, en unidad de acto, de todo el activo y el pasivo de la entidad transformada con sucesión universal de derechos y obligaciones.

La transformación no alterará las condiciones financieras de las obligaciones asumidas ni podrá ser entendida como causa de resolución de las relaciones jurídicas.

3. La transformación se llevará a cabo mediante Real Decreto, aunque suponga modificación de la Ley de creación, salvo en el caso de la transformación en agencias estatales que deberá efectuarse por ley.

4. Cuando un organismo autónomo, entidad pública empresarial o Agencias Estatales se transforme en una entidad pública empresarial, Agencias Estatales, sociedad mercantil estatal o en una fundación del sector público, el Real Decreto o la Ley mediante el que se lleve a cabo la transformación deberá ir acompañado de la siguiente documentación:

a) Una memoria que incluya:

1.º Una justificación de la transformación por no poder asumir sus funciones manteniendo su naturaleza jurídica originaria.

2.º Un análisis de eficiencia que incluirá una previsión del ahorro que generará la transformación y la acreditación de inexistencia de duplicidades con las funciones que ya desarrolle otro órgano, organismo público o entidad preexistente.

3.º Un análisis de la situación en la que quedará el personal, indicando si, en su caso, parte del mismo se integrará, bien en la Administración General del Estado o bien en la entidad pública empresarial, sociedad mercantil estatal o fundación que resulte de la transformación.

b) Un informe preceptivo de la Intervención General de la Administración del Estado en el que se valorará el cumplimiento de lo previsto en este artículo.

5. La aprobación del Real Decreto de transformación conllevará:

a) La adaptación de la organización de los medios personales, materiales y económicos que resulte necesaria por el cambio de naturaleza jurídica.

b) La posibilidad de integrar el personal en la entidad transformada o en la Administración General del Estado. En su caso, esta integración se llevará a cabo de acuerdo con los procedimientos de movilidad establecidos en la legislación de función pública o en la legislación laboral que resulte aplicable.

Los distintos tipos de personal de la entidad transformada tendrán los mismos derechos y obligaciones que les correspondan de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación.

La adaptación, en su caso, de personal que conlleve la transformación no supondrá, por sí misma, la atribución de la condición de funcionario público al personal laboral que prestase servicios en la entidad transformada.

La integración de quienes hasta ese momento vinieran ejerciendo funciones reservadas a funcionarios públicos sin serlo podrá realizarse con la condición de "a extinguir", debiéndose valorar previamente las características de los puestos afectados y las necesidades de la entidad donde se integren.

De la ejecución de las medidas de transformación no podrá derivarse incremento alguno de la masa salarial preexistente en la entidad transformada.

CAPÍTULO III

De los organismos públicos estatales

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 88. *Definición y actividades propias.*

Son organismos públicos dependientes o vinculados a la Administración General del Estado, bien directamente o bien a través de otro organismo público, los creados para la realización de actividades administrativas, sean de fomento, prestación o de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación; actividades de contenido económico reservadas a las Administraciones Públicas; así como la supervisión o regulación de sectores económicos, y cuyas características justifiquen su organización en régimen de descentralización funcional o de independencia.

Artículo 89. *Personalidad jurídica y potestades.*

1. Los organismos públicos tiene personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, así como autonomía de gestión, en los términos previstos en esta Ley.

2. Dentro de su esfera de competencia, les corresponden las potestades administrativas precisas para el cumplimiento de sus fines, en los términos que prevean sus estatutos, salvo la potestad expropiatoria.

Los estatutos podrán atribuir a los organismos públicos la potestad de ordenar aspectos secundarios del funcionamiento para cumplir con los fines y el servicio encomendado, en el marco y con el alcance establecido por las disposiciones que fijen el régimen jurídico básico de dicho servicio.

Los actos y resoluciones dictados por los organismos públicos en el ejercicio de potestades administrativas son susceptibles de los recursos administrativos previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 90. *Estructura organizativa en el sector público estatal.*

1. Los organismos públicos se estructuran en los órganos de gobierno, y ejecutivos que se determinen en su respectivo Estatuto.

Los máximos órganos de gobierno son el Presidente y el Consejo Rector. El estatuto puede, no obstante, prever otros órganos de gobierno con atribuciones distintas.

La dirección del organismo público debe establecer un modelo de control orientado a conseguir una seguridad razonable en el cumplimiento de sus objetivos.

2. Corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la clasificación de las entidades, conforme a su naturaleza y a los criterios previstos en Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, por el que se regula el régimen retributivo de los máximos responsables y

directivos en el sector público empresarial y otras entidades. A estos efectos, las entidades serán clasificadas en tres grupos. Esta clasificación determinará el nivel en que la entidad se sitúa a efectos de:

a) Número máximo de miembros de los órganos de gobierno.
b) Estructura organizativa, con fijación del número mínimo y máximo de directivos, así como la cuantía máxima de la retribución total, con determinación del porcentaje máximo del complemento de puesto y variable.

Artículo 91. *Creación de organismos públicos estatales.*

1. La creación de los organismos públicos se efectuará por Ley.
2. La Ley de creación establecerá:

a) El tipo de organismo público que crea, con indicación de sus fines generales, así como el Departamento de dependencia o vinculación.
b) En su caso, los recursos económicos, así como las peculiaridades de su régimen de personal, de contratación, patrimonial, fiscal y cualesquiera otras que, por su naturaleza, exijan norma con rango de Ley.

3. El anteproyecto de ley de creación del organismo público que se eleve al Consejo de Ministros deberá ser acompañado de una propuesta de estatutos y de un plan inicial de actuación, junto con el informe preceptivo favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que valorará el cumplimiento de lo previsto en este artículo.

Artículo 92. *Contenido y efectos del plan de actuación.*

1. El plan inicial de actuación contendrá, al menos:

a) Las razones que justifican la creación de un nuevo organismo público, por no poder asumir esas funciones otro ya existente, así como la constatación de que la creación no supone duplicidad con la actividad que desarrolle cualquier otro órgano o entidad preexistente.
b) La forma jurídica propuesta y un análisis que justifique que la elegida resulta más eficiente frente a otras alternativas de organización que se hayan descartado.
c) La fundamentación de la estructura organizativa elegida, determinando los órganos directivos y la previsión sobre los recursos humanos necesarios para su funcionamiento.
d) El anteproyecto del presupuesto correspondiente al primer ejercicio junto con un estudio económico-financiero que acredite la suficiencia de la dotación económica prevista inicialmente para el comienzo de su actividad y la sostenibilidad futura del organismo, atendiendo a las fuentes futuras de financiación de los gastos y las inversiones, así como a la incidencia que tendrá sobre los presupuestos generales del Estado.
e) Los objetivos del organismo, justificando su suficiencia o idoneidad, los indicadores para medirlos, y la programación plurianual de carácter estratégico para alcanzarlos, especificando los medios económicos y personales que dedicará, concretando en este último caso la forma de provisión de los puestos de trabajo, su procedencia, coste, retribuciones e indemnizaciones, así como el ámbito temporal en que se prevé desarrollar la actividad del organismo. Asimismo, se incluirán las consecuencias asociadas al grado de cumplimiento de los objetivos establecidos y, en particular, su vinculación con la evaluación de la gestión del personal directivo en el caso de incumplimiento. A tal efecto, el reparto del complemento de productividad o concepto equivalente se realizará teniendo en cuenta el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos en el plan de creación y en los anuales.

2. Los organismos públicos deberán acomodar su actuación a lo previsto en su plan inicial de actuación. Éste se actualizará anualmente mediante la elaboración del correspondiente plan que permita desarrollar para el ejercicio siguiente las previsiones del plan de creación. El plan anual de actuación deberá ser aprobado en el último trimestre del año natural por el departamento del que dependa o al que esté vinculado el organismo y deberá guardar coherencia con el Programa de actuación plurianual previsto en la normativa presupuestaria. El Plan de actuación incorporará, cada tres años, una revisión de la programación estratégica del organismo.

La falta de aprobación del plan anual de actuación dentro del plazo fijado por causa imputable al organismo, y hasta tanto se subsane la omisión, llevará aparejada la paralización de las transferencias que deban realizarse a favor del organismo con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, salvo que el Consejo de Ministros adopte otra decisión.

3. El plan de actuación y los anuales, así como sus modificaciones, se hará público en la página web del organismo público al que corresponda.

Artículo 93. *Contenido de los estatutos.*

1. Los estatutos regularán, al menos, los siguientes extremos:

a) Las funciones y competencias del organismo, con indicación de las potestades administrativas que pueda ostentar.

b) La determinación de su estructura organizativa, con expresión de la composición, funciones, competencias y rango administrativo que corresponda a cada órgano. Asimismo se especificarán aquellos de sus actos y resoluciones que agoten la vía administrativa.

c) El patrimonio que se les asigne y los recursos económicos que hayan de financiarlos.

d) El régimen relativo a recursos humanos, patrimonio, presupuesto y contratación.

e) La facultad de participación en sociedades mercantiles cuando ello sea imprescindible para la consecución de los fines asignados.

2. Los estatutos de los organismos públicos se aprobarán por Real Decreto del Consejo de Ministros a propuesta conjunta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y del Ministerio al que el organismo esté vinculado o sea dependiente.

3. Los estatutos deberán ser aprobados y publicados con carácter previo a la entrada en funcionamiento efectivo del organismo público.

Artículo 94. *Fusión de organismos públicos estatales.*

1. Los organismos públicos estatales de la misma naturaleza jurídica podrán fusionarse bien mediante su extinción e integración en un nuevo organismo público, bien mediante su extinción por ser absorbido por otro organismo público ya existente.

2. La fusión se llevará a cabo mediante norma reglamentaria, aunque suponga modificación de la Ley de creación. Cuando la norma reglamentaria cree un nuevo organismo público resultante de la fusión deberá cumplir con lo previsto en el artículo 91.2 sobre requisitos de creación de organismos públicos.

3. A la norma reglamentaria de fusión se acompañará un plan de redimensionamiento para la adecuación de las estructuras organizativas, inmobiliarias, de personal y de recursos resultantes de la nueva situación y en el que debe quedar acreditado el ahorro que generará la fusión.

Si alguno de los organismos públicos estuviese en situación de desequilibrio financiero se podrá prever, como parte del plan de redimensionamiento, que las obligaciones, bienes y derechos patrimoniales que se consideren liquidables y derivados de la actividad que ocasionó el desequilibrio, se integren en un fondo, sin personalidad jurídica y con contabilidad separada, adscrito al nuevo organismo público o al absorbente, según corresponda.

La actividad o actividades que ocasionaron el desequilibrio dejarán de prestarse tras la fusión, salvo que se prevea su realización futura de forma sostenible tras la fusión.

El plan de redimensionamiento, previo informe preceptivo de la Intervención General de la Administración del Estado deberá ser aprobado por cada uno de los organismos públicos fusionados si se integran en uno nuevo o por el organismo público absorbente, según corresponda al tipo de fusión.

4. La aprobación de la norma de fusión conllevará:

a) La integración de las organizaciones de los organismos públicos fusionados, incluyendo los medios personales, materiales y económicos, en los términos previstos en el plan de redimensionamiento.

b) El personal de los organismos públicos extinguidos se podrá integrar bien en la Administración General del Estado o bien en el nuevo organismo público que resulte de la

fusión o en el organismo público absorbente, según proceda, de acuerdo con lo previsto en la norma reglamentaria de fusión y de conformidad con los procedimientos de movilidad establecidos en la legislación de función pública o en la legislación laboral que resulte aplicable.

Los distintos tipos de personal de los organismos públicos fusionados tendrán los derechos y obligaciones que les correspondan de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación.

La integración de quienes hasta ese momento vinieran ejerciendo funciones reservadas a funcionarios públicos sin serlo podrá realizarse con la condición de «a extinguir», debiéndose valorar previamente las características de los puestos afectados y las necesidades del organismos donde se integren.

Esta integración de personal no supondrá, en ningún caso, la atribución de la condición de funcionario público al personal laboral que prestase servicios en los organismos públicos fusionados.

De la ejecución de las medidas de fusión no podrá derivarse incremento alguno de la masa salarial en los organismos públicos afectados.

c) La cesión e integración global, en unidad de acto, de todo el activo y el pasivo de los organismos públicos extinguidos en el nuevo organismo público resultante de la fusión o en el organismo público absorbente, según proceda, que le sucederá universalmente en todos sus derechos y obligaciones.

La fusión no alterará las condiciones financieras de las obligaciones asumidas ni podrá ser entendida como causa de resolución de las relaciones jurídicas.

d) Si se hubiera previsto en el plan de redimensionamiento, las obligaciones, bienes y derechos patrimoniales que se consideren liquidables se integrarán en un fondo, sin personalidad jurídica y con contabilidad separada, adscrito al nuevo organismo público resultante de la fusión o al organismo público absorbente, según proceda, que designará un liquidador al que le corresponderá la liquidación de este fondo. Esta liquidación se efectuará de conformidad con lo previsto en el artículo 97.

La liquidación deberá llevarse a cabo durante los dos años siguientes a la aprobación de la norma reglamentaria de fusión, salvo que el Consejo de Ministros acuerde su prórroga, sin perjuicio de los posibles derechos que puedan corresponder a los acreedores. La aprobación de las normas a las que tendrá que ajustarse la contabilidad del fondo corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado.

Artículo 95. *Gestión compartida de servicios comunes.*

1. La norma de creación de los organismos públicos del sector público estatal incluirá la gestión compartida de algunos o todos los servicios comunes, salvo que la decisión de no compartirlos se justifique, en la memoria que acompañe a la norma de creación, en términos de eficiencia, conforme al artículo 7 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en razones de seguridad nacional o cuando la organización y gestión compartida afecte a servicios que deban prestarse de forma autónoma en atención a la independencia del organismo.

La organización y gestión de algunos o todos los servicios comunes se coordinará por el Ministerio de adscripción, por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas o por un organismo público vinculado o dependiente del mismo.

2. Se consideran servicios comunes de los organismos públicos, al menos, los siguientes:

a) Gestión de bienes inmuebles.
b) Sistemas de información y comunicación.
c) Asistencia jurídica.
d) Contabilidad y gestión financiera.
e) Publicaciones.
f) Contratación pública.

Artículo 96. *Disolución de organismos públicos estatales.*

1. Los Organismos públicos estatales deberán disolverse:

a) Por el transcurso del tiempo de existencia señalado en la ley de creación.

b) Porque la totalidad de sus fines y objetivos sean asumidos por los servicios de la Administración General del Estado.

c) Porque sus fines hayan sido totalmente cumplidos, de forma que no se justifique la pervivencia del organismo público, y así se haya puesto de manifiesto en el control de eficacia.

d) Cuando del seguimiento del plan de actuación resulte el incumplimiento de los fines que justificaron la creación del organismo o que su subsistencia no es el medio más idóneo para lograrlos y así se concluya en el control de eficacia o de supervisión continua.

e) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.

f) Cuando así lo acuerde el Consejo de Ministros siguiendo el procedimiento determinado al efecto en el acto jurídico que acuerde la disolución.

2. Cuando un organismo público incurra en alguna de las causas de disolución previstas en las letras a), b), c), d) o e) del apartado anterior, el titular del máximo órgano de dirección del organismo lo comunicará al titular del departamento de adscripción en el plazo de dos meses desde que concurra la causa de disolución. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido la comunicación y concurriendo la causa de disolución, el organismo público quedará automáticamente disuelto y no podrá realizar ningún acto jurídico, salvo los estrictamente necesarios para garantizar la eficacia de su liquidación y extinción.

En el plazo de dos meses desde la recepción de la comunicación a la que se refiere el párrafo anterior, el Consejo de Ministros adoptará el correspondiente acuerdo de disolución, en el que designará al órgano administrativo o entidad del sector público institucional estatal que asumirá las funciones de liquidador, y se comunicará al Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local para su publicación. Transcurrido dicho plazo sin que el acuerdo de disolución haya sido publicado, el organismo público quedará automáticamente disuelto y no podrá realizar ningún acto jurídico, salvo los estrictamente necesarios para garantizar la eficacia de su liquidación y extinción.

Artículo 97. *Liquidación y extinción de organismos públicos estatales.*

1. Publicado el acuerdo de disolución al que se refiere el artículo anterior, o transcurridos los plazos en él establecidos sin que éste haya sido publicado, se entenderá automáticamente iniciada la liquidación.

2. La liquidación tendrá lugar por la cesión e integración global, en unidad de acto, de todo el activo y el pasivo del organismo público en la Administración General del Estado que le sucederá universalmente en todos sus derechos y obligaciones. El órgano o entidad designada como liquidador determinará, en cada caso, el órgano o entidad concreta, de la Administración General del Estado, donde se integrarán los elementos que forman parte del activo y del pasivo del organismo público liquidado.

La responsabilidad que le corresponda al empleado público como miembro de la entidad u órgano liquidador será directamente asumida por la entidad o la Administración General del Estado que lo designó. La Administración General del Estado podrá exigir de oficio al empleado público que designó a esos efectos la responsabilidad en que hubiera incurrido por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, culpa o negligencia graves, conforme a lo previsto en las Leyes administrativas en materia de responsabilidad patrimonial.

3. La Administración General del Estado quedará subrogada automáticamente en todas las relaciones jurídicas que tuviera el organismo público con sus acreedores, tanto de carácter principal como accesorias, a la fecha de adopción del acuerdo de disolución o, en su defecto, a la fecha en que concurriera la causa de disolución, incluyendo los activos y pasivos sobrevenidos. Esta subrogación no alterará las condiciones financieras de las obligaciones asumidas ni podrá ser entendida como causa de resolución de las relaciones jurídicas.

4. Formalizada la liquidación del organismo público se producirá su extinción automática.

[. . .]

CAPÍTULO VII

De las fundaciones del sector público estatal

Artículo 128. *Definición y actividades propias.*

1. Son fundaciones del sector público estatal aquellas que reúnan alguno de los requisitos siguientes:

a) Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado o cualquiera de los sujetos integrantes del sector público institucional estatal, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.

b) Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por la Administración General del Estado o cualquiera de los sujetos integrantes del sector público institucional estatal con carácter permanente.

c) La mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes de la Administración General del Estado o del sector público institucional estatal.

2. Son actividades propias de las fundaciones del sector público estatal las realizadas, sin ánimo de lucro, para el cumplimiento de fines de interés general, con independencia de que el servicio se preste de forma gratuita o mediante contraprestación.

Únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público fundadoras, debiendo coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de sus competencias propias, salvo previsión legal expresa. Las fundaciones no podrán ejercer potestades públicas.

En la denominación de las fundaciones del sector público estatal deberá figurar necesariamente la indicación «fundación del sector público» o su abreviatura «F.S.P.».

3. Para la financiación de las actividades y el mantenimiento de la fundación, debe haberse previsto la posibilidad de que en el patrimonio de las fundaciones del sector público pueda existir aportación del sector privado de forma no mayoritaria.

Artículo 129. *Régimen de adscripción de las fundaciones.*

1. Los estatutos de cada fundación determinarán la Administración Pública a la que estará adscrita de conformidad con lo previsto en este artículo.

2. De acuerdo con los siguientes criterios, ordenados por prioridad en su aplicación, referidos a la situación en el primer día del ejercicio presupuestario, la fundación del sector público quedará adscrita, en cada ejercicio presupuestario y por todo este periodo, a la Administración Pública que:

a) Disponga de mayoría de patronos.

b) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos.

c) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del personal directivo.

d) Tenga facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del patronato.

e) Financie en más de un cincuenta por ciento, en su defecto, en mayor medida la actividad desarrollada por la fundación, teniendo en cuenta tanto la aportación del fondo patrimonial como la financiación concedida cada año.

f) Ostente el mayor porcentaje de participación en el fondo patrimonial.

g) Si la aplicación de los anteriores no resultara determinante, se adscribirá a la Administración General del Estado, y, en el caso de que ésta no participe, se adscribirá a la administración que decida su patronato.

3. En el supuesto de que participen en la fundación entidades privadas sin ánimo de lucro, la fundación del sector público estará adscrita a la Administración que resulte de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado anterior.

4. El cambio de adscripción a una Administración Pública, cualquiera que fuere su causa, conllevará la modificación de los estatutos que deberá realizarse en un plazo no superior a tres meses, contados desde el inicio del ejercicio presupuestario siguiente a aquél en se produjo el cambio de adscripción.

5. Las fundaciones estarán sujetas al régimen presupuestario, económico financiero y de control de la Administración Pública a la que estén adscritas.

Artículo 130. *Régimen jurídico.*

Las fundaciones del sector público estatal se rigen por lo previsto en esta Ley, por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, la legislación autonómica que resulte aplicable en materia de fundaciones, y por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que le sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control económico-financiero y de contratación del sector público.

Artículo 131. *Régimen de contratación.*

La contratación de las fundaciones del sector público estatal se ajustará a lo dispuesto en la legislación sobre contratación del sector público.

Artículo 132. *Régimen presupuestario, de contabilidad, de control económico-financiero y de personal.*

1. Las fundaciones del sector público estatal elaborarán anualmente un presupuesto de explotación y capital, que se integrarán con el Presupuesto General del Estado y formularán y presentarán sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y disposiciones que lo desarrollan, así como la normativa vigente sobre fundaciones.

2. Las fundaciones del sector público estatal aplicarán el régimen presupuestario, económico financiero, de contabilidad, y de control establecido por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, y sin perjuicio de las competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas, estarán sometidas al control de la Intervención General de la Administración del Estado.

3. El personal de las fundaciones del sector público estatal, incluido el que tenga condición de directivo, se regirá por el Derecho laboral, así como por las normas que le sean de aplicación en función de su adscripción al sector público estatal, incluyendo entre las mismas la normativa presupuestaria así como lo que se establezca en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Artículo 133. *Creación de fundaciones del sector público estatal.*

1. La creación de las fundaciones del sector público estatal o la adquisición de este carácter de forma sobrevenida se realizará por ley que establecerá los fines de la fundación y, en su caso, los recursos económicos con los que se le dota.

2. El anteproyecto de ley de creación de una fundación del sector público estatal que se eleve al Consejo de Ministros deberá ser acompañado de una propuesta de estatutos y del plan de actuación, de conformidad con lo previsto en el artículo 92, junto con el informe preceptivo favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas o la Intervención General de la Administración del Estado, según se determine reglamentariamente.

3. Los estatutos de las fundaciones del sector público estatal se aprobarán por Real Decreto de Consejo de Ministros, a propuesta conjunta del titular del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y del Ministerio que ejerza el protectorado, que estará determinado en sus Estatutos. No obstante, por Acuerdo del Consejo de Ministros podrá modificarse el Ministerio al que se adscriba inicialmente la fundación.

Artículo 134. *Protectorado.*

El Protectorado de las fundaciones del sector público será ejercido por el órgano de la Administración de adscripción que tenga atribuida tal competencia, que velará por el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa sobre fundaciones, sin perjuicio del control de eficacia y la supervisión continua al que están sometidas de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

Artículo 135. *Estructura organizativa.*

En las fundaciones del sector público estatal la mayoría de miembros del patronato serán designados por los sujetos del sector público estatal.

La responsabilidad que le corresponda al empleado público como miembro del patronato será directamente asumida por la entidad o la Administración General del Estado que lo designó. La Administración General del Estado podrá exigir de oficio al empleado público que designó a esos efectos la responsabilidad en que hubiera incurrido por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, o culpa o negligencia graves, conforme a lo previsto en las leyes administrativas en materia de responsabilidad patrimonial.

Artículo 136. *Fusión, disolución, liquidación y extinción.*

A las fundaciones del sector público estatal le resultará de aplicación el régimen de fusión, disolución, liquidación y extinción previsto en los artículos 94, 96 y 97.

[. . .]

§ 11

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 284, de 27 de noviembre de 2003
Última modificación: 24 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2003-21614

TÍTULO I

Del ámbito de aplicación y de la Hacienda Pública estatal

CAPÍTULO I

Ámbito de aplicación y organización del sector público estatal

Artículo 1. *Objeto.*

Esta ley tiene por objeto la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal.

Artículo 2. *Sector público estatal.*

1. A los efectos de esta Ley forman parte del sector público estatal:

a) La Administración General del Estado.
b) El sector público institucional estatal.

2. Integran el sector público institucional estatal las siguientes entidades:

a) Los organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los cuales se clasifican en:

1.° Organismos autónomos.
2.° Entidades Públicas Empresariales.
3.º Agencias Estatales.

b) Las autoridades administrativas independientes.
c) Las sociedades mercantiles estatales.
d) Los consorcios adscritos a la Administración General del Estado.
e) Las fundaciones del sector público adscritas a la Administración General del Estado.
f) Los fondos sin personalidad jurídica.
g) Las universidades públicas no transferidas.
h) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.

i) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.

3. Los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, forman parte del sector público estatal, regulándose su régimen económico-financiero por esta Ley, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento. No obstante, su régimen de contabilidad y de control quedará sometido en todo caso a lo establecido en dichas normas, sin que les sea aplicable en dichas materias lo establecido en esta Ley.

Sin perjuicio de lo anterior, esta Ley no será de aplicación a las Cortes Generales, que gozan de autonomía presupuestaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 de la Constitución; no obstante, se mantendrá la coordinación necesaria para la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Artículo 3. *Sector público administrativo, empresarial y fundacional.*

A los efectos de esta Ley, el sector público estatal se divide en los siguientes:

1. El sector público administrativo, integrado por:

a) La Administración General del Estado, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados, así como las entidades del apartado 3 del artículo anterior.

b) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:

1.ª Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.

2.ª Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

2. El sector público empresarial, integrado por:

a) Las entidades públicas empresariales.

b) Las sociedades mercantiles estatales.

c) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica no incluidos en el sector público administrativo.

3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

Artículo 4. *Régimen jurídico aplicable.*

1. El régimen económico y financiero del sector público estatal se regula en esta ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en otras normas especiales y lo establecido en la normativa comunitaria.

2. En particular, se someterán a su normativa específica:

a) El sistema tributario estatal.

b) Los principios y normas que constituyen el régimen jurídico del sistema de la Seguridad Social, así como el establecimiento, reforma y supresión de las cotizaciones y prestaciones del sistema.

c) El régimen jurídico general del patrimonio del sector público estatal, así como la regulación de los demanios especiales.

d) El régimen jurídico general de las relaciones financieras entre el sector público estatal y las comunidades autónomas y entidades locales.

e) El régimen jurídico general de las Haciendas locales.

f) Los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico de las ayudas o subvenciones concedidas por las entidades integrantes del sector público estatal con cargo a sus presupuestos o a fondos de la Unión Europea.

g) El régimen general de la contratación de las entidades integrantes del sector público estatal.

h) El régimen de contracción de obligaciones financieras y de realización de gastos, en aquellas materias que por su especialidad no se hallen reguladas en esta ley.

3. Tendrán carácter supletorio las demás normas de derecho administrativo y, en su defecto, las normas de derecho común.

[. . .]

Disposición adicional vigésima quinta. *Acuerdos de colaboración y patrocinio suscritos por el sector público empresarial y fundacional.*

Las entidades que integran el sector público empresarial y fundacional conforme a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 3 de la Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria, podrán suscribir y financiar acuerdos de patrocinio para el fomento de actividades de carácter social, cultural, deportivo o científico, previo informe favorable del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Las aportaciones anuales contempladas en el párrafo precedente no podrán superar en su conjunto en el ejercicio el 2 % del beneficio después de impuestos de la entidad correspondiente al ejercicio anterior.

En tanto las cuentas anuales de la entidad no estén aprobadas, las citadas aportaciones no podrán superar el 2 por ciento del beneficio después de impuestos estimados por la entidad para el ejercicio anterior. Esta estimación será objeto de liquidación definitiva una vez aprobadas las cuentas anuales.

La presente disposición adicional no será de aplicación a los contratos de patrocinio de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad que habrán de ser tramitados conforme a lo que establece la legislación vigente de acuerdo con su naturaleza jurídica.

Lo dispuesto en esta disposición adicional se aplicará a aquellas entidades para las que no se haya regulado este aspecto por una norma de rango legal.

[. . .]

§ 12

Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 11, de 12 de enero de 1996
Última modificación: 3 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-1996-750

CAPÍTULO I

Derecho a la asistencia jurídica gratuita

Artículo 1. *Objeto de la Ley.*

La presente Ley tiene por objeto determinar el contenido y alcance del derecho a la asistencia jurídica gratuita al que se refiere el artículo 119 de la Constitución y regular el procedimiento para su reconocimiento y efectividad.

El servicio de asistencia jurídica gratuita será obligatorio en los términos previstos en esta ley. Los Colegios profesionales podrán organizar el servicio y dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen.

Las disposiciones de esta ley serán de aplicación general en todo tipo de procesos judiciales, incluidos los recursos de amparo constitucional, la vía administrativa previa cuando así se establezca en la legislación específica, así como el asesoramiento previo al proceso contemplado en el apartado 1 del artículo 6.

En la aplicación de esta Ley deberán tomarse en consideración las necesidades específicas de las personas que se encuentren en situación de vulnerabilidad.

Artículo 2. *Ambito personal de aplicación.*

En los términos y con el alcance previstos en esta ley y en los tratados y convenios internacionales sobre la materia en los que España sea parte, tendrán derecho a la asistencia jurídica gratuita:

a) Los ciudadanos españoles, los nacionales de los demás Estados miembros de la Unión Europea y los extranjeros que se encuentren en España, cuando acrediten insuficiencia de recursos para litigar.

b) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, en todo caso.

c) Las siguientes personas jurídicas cuando acrediten insuficiencia de recursos para litigar:

1.º Asociaciones de utilidad pública, previstas en el artículo 32 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación

2.º Fundaciones inscritas en el Registro Público correspondiente.

d) En el orden jurisdiccional social, además, los trabajadores y beneficiarios del sistema de Seguridad Social, tanto para la defensa en juicio como para el ejercicio de acciones para la efectividad de los derechos laborales en los procedimientos concursales.

Asimismo, el derecho a la asistencia jurídica gratuita se reconoce a los trabajadores y beneficiarios de la Seguridad Social para los litigios que sobre esta materia se sustancien ante el orden contencioso-administrativo.

e) En el orden contencioso-administrativo, así como en la vía administrativa previa, los ciudadanos extranjeros que acrediten insuficiencia de recursos para litigar tendrán derecho a la asistencia letrada y a la defensa y representación gratuita en los procedimientos que puedan llevar a la denegación de su entrada en España, a su devolución o expulsión del territorio español, y en todos los procedimientos en materia de asilo.

f) En los litigios transfronterizos en materia civil y mercantil, las personas físicas contempladas en el Capítulo VIII de esta ley, en los términos que en él se establecen.

g) En el ámbito concursal, se reconoce el derecho a la asistencia jurídica gratuita, para todos los trámites del procedimiento especial, a los deudores personas físicas o jurídicas que tengan la consideración de microempresa en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley Concursal, a los que resulte de aplicación el procedimiento especial previsto en su libro tercero, siempre que acrediten insuficiencia de recursos para litigar.

Igualmente, en el ámbito concursal, los sindicatos estarán exentos de efectuar depósitos y consignaciones en todas sus actuaciones y gozarán del beneficio legal de justicia gratuita cuando ejerciten un interés colectivo en defensa de las personas trabajadoras y beneficiarias de la Seguridad Social.

h) Con independencia de la existencia de recursos para litigar, se reconoce el derecho de asistencia jurídica gratuita, que se les prestará de inmediato, a las víctimas de violencia de género, de terrorismo y de trata de seres humanos en aquellos procesos que tengan vinculación, deriven o sean consecuencia de su condición de víctimas, así como a las personas con discapacidad necesitadas de especial protección cuando sean víctimas de delitos de homicidio, de lesiones de los artículos 149 y 150, en el delito de maltrato habitual previsto en el artículo 173.2, en los delitos contra la libertad, en los delitos contra la libertad sexual y en los delitos de trata de seres humanos. También se reconoce este derecho, con independencia de la existencia de recursos para litigar, a las mujeres y personas menores de edad que sean víctimas de los delitos contra la libertad sexual previstos en el título VIII del libro II del Código Penal, los delitos de mutilación genital femenina, matrimonio forzado y acoso con connotación sexual.

Este derecho asistirá también a los causahabientes en caso de fallecimiento de la víctima, siempre que no fueran partícipes en los hechos.

A los efectos de la concesión del beneficio de justicia gratuita, la condición de víctima se adquirirá cuando se formule denuncia o querella, o se inicie un procedimiento penal, por alguno de los delitos a que se refiere esta letra, y se mantendrá mientras permanezca en vigor el procedimiento penal o cuando, tras su finalización, se hubiere dictado sentencia condenatoria. El beneficio de justifica gratuita se perderá tras la firmeza de la sentencia absolutoria, o del sobreseimiento definitivo o provisional por no resultar acreditados los hechos delictivos, sin la obligación de abonar el coste de las prestaciones disfrutadas gratuitamente hasta ese momento.

En los distintos procesos que puedan iniciarse como consecuencia de la condición de víctima de los delitos a que se refiere esta letra y, en especial, en los de violencia de género, deberá ser el mismo abogado el que asista a aquella, siempre que con ello se garantice debidamente su derecho de defensa.

Téngase en cuenta que esta letra h), modificada por por la disposición final 10.1 de la Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, Ref. BOE-A-2025-76, entra en vigor el 3 de octubre de 2025 según establece su disposición final 38.3.

Redacción anterior:

"h) Con independencia de la existencia de recursos para litigar, se reconoce el derecho de asistencia jurídica gratuita, que se les prestará de inmediato, a las víctimas de violencia de género, de terrorismo y de trata de seres humanos en aquellos procesos que tengan vinculación, deriven o sean consecuencia de su condición de víctimas, así como a las personas menores de edad y las personas con discapacidad necesitadas de especial protección cuando sean víctimas de delitos de homicidio, de lesiones de los artículos 149 y 150, en el delito de maltrato habitual previsto en el artículo 173.2, en los delitos contra la libertad, en los delitos contra la libertad e indemnidad sexual y en los delitos de trata de seres humanos.

Este derecho asistirá también a los causahabientes en caso de fallecimiento de la víctima, siempre que no fueran partícipes en los hechos.

A los efectos de la concesión del beneficio de justicia gratuita, la condición de víctima se adquirirá cuando se formule denuncia o querella, o se inicie un procedimiento penal, por alguno de los delitos a que se refiere esta letra, y se mantendrá mientras permanezca en vigor el procedimiento penal o cuando, tras su finalización, se hubiere dictado sentencia condenatoria. El beneficio de justifica gratuita se perderá tras la firmeza de la sentencia absolutoria, o del sobreseimiento definitivo o provisional por no resultar acreditados los hechos delictivos, sin la obligación de abonar el coste de las prestaciones disfrutadas gratuitamente hasta ese momento.

En los distintos procesos que puedan iniciarse como consecuencia de la condición de víctima de los delitos a que se refiere esta letra y, en especial, en los de violencia de género, deberá ser el mismo abogado el que asista a aquella, siempre que con ello se garantice debidamente su derecho de defensa."

i) Con independencia de la existencia de recursos para litigar, se reconoce el derecho de asistencia jurídica gratuita a quienes a causa de un accidente acrediten secuelas permanentes que les impidan totalmente la realización de las tareas de su ocupación laboral o profesional habitual y requieran la ayuda de otras personas para realizar las actividades más esenciales de la vida diaria, cuando el objeto del litigio sea la reclamación de indemnización por los daños personales y morales sufridos.

j) Con independencia de la existencia de recursos para litigar, se reconoce el derecho de asistencia jurídica gratuita a las asociaciones que tengan como fin la promoción y defensa de los derechos de las víctimas del terrorismo, señaladas en la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de reconocimiento y protección integral a las víctimas del terrorismo.

k) Las personas que comuniquen infracciones en los términos de la Ley reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, a la Autoridad Independiente de Protección del Informante, A.A.I., o a las autoridades autonómicas respectivas, siempre que cumplan las condiciones de protección recogidas en la citada Ley, siempre que cuenten con unos recursos e ingresos económicos brutos, computados anualmente por todos los conceptos y por unidad familiar, inferiores a cuatro veces el indicador público de renta de efectos múltiples vigente en el momento de comunicar la información, y exclusivamente para los procedimientos seguidos en cualquier orden jurisdiccional que sean consecuencia directa de la infracción comunicada.

l) En el orden penal, las personas jurídicas, cuando por requerimiento judicial haya de designarse defensa letrada y, en su caso, representación procesal, siempre que la sociedad haya sido declarada judicialmente en situación de insolvencia actual o inminente, se encuentre en concurso de acreedores o no conste actividad económica en el último ejercicio cuando, en este último caso, la sociedad se halle disuelta o en trámite de disolución por las causas y por el procedimiento legalmente previsto para ello.

Artículo 3. *Requisitos básicos.*

1. Se reconocerá el derecho de asistencia jurídica gratuita a aquellas personas físicas que careciendo de patrimonio suficiente cuenten con unos recursos e ingresos económicos brutos, computados anualmente por todos los conceptos y por unidad familiar, que no superen los siguientes umbrales:

a) Dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples vigente en el momento de efectuar la solicitud cuando se trate de personas no integradas en ninguna unidad familiar.

b) Dos veces y media el indicador público de renta de efectos múltiples vigente en el momento de efectuar la solicitud cuando se trate de personas integradas en alguna de las modalidades de unidad familiar con menos de cuatro miembros.

c) El triple de dicho indicador cuando se trate de unidades familiares integradas por cuatro o más miembros o que tengan reconocida su condición de familia numerosa de acuerdo con la normativa vigente.

2. Para la determinación del concepto de unidad familiar en sus diversas modalidades se estará a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, equiparándose a los cónyuges no separados legalmente las parejas de hecho constituidas de conformidad con los requisitos que les fueran exigibles.

3. Los medios económicos serán valorados individualmente cuando el solicitante acredite la existencia de intereses familiares contrapuestos en el litigio para el que se solicita la asistencia.

4. El derecho a la asistencia jurídica gratuita solo podrá reconocerse a quienes litiguen en defensa de derechos o intereses propios, o ajenos cuando tengan fundamento en una representación legal. En este último caso, los requisitos para la obtención del beneficio vendrán referidos al representado.

5. Se reconocerá el derecho de asistencia jurídica gratuita a las personas jurídicas mencionadas en el apartado c) del artículo anterior, cuando careciendo de patrimonio suficiente el resultado contable de la entidad en cómputo anual fuese inferior a la cantidad equivalente al triple del indicador público de renta de efectos múltiples.

Artículo 4. *Exclusión por motivos económicos.*

1. A los efectos de comprobar la insuficiencia de recursos para litigar, se tendrá en cuenta además de las rentas y otros bienes patrimoniales o circunstancias que declare el solicitante, los signos externos que manifiesten su real capacidad económica, negándose el derecho a la asistencia jurídica gratuita si dichos signos, desmintiendo la declaración del solicitante, revelan con evidencia que este dispone de medios económicos que superan el límite fijado por la ley.

2. Para valorar la existencia de patrimonio suficiente se tendrá en cuenta la titularidad de bienes inmuebles siempre que no constituyan la vivienda habitual del solicitante, así como los rendimientos del capital mobiliario.

Artículo 5. *Reconocimiento excepcional del derecho.*

1. En atención a las circunstancias de familia del solicitante, número de hijos o familiares a su cargo, las tasas judiciales y otros costes derivados de la iniciación del proceso, u otras de análoga naturaleza, objetivamente evaluadas y, en todo caso, cuando el solicitante ostente la condición de ascendiente de una familia numerosa de categoría especial, la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita ante la que se presente la solicitud podrá conceder excepcionalmente, mediante resolución motivada, el reconocimiento del derecho a las personas cuyos recursos e ingresos, aun superando los límites previstos en el artículo 3, no excedan del quíntuplo del indicador público de renta de efectos múltiples, teniendo en cuenta además la carencia de patrimonio suficiente.

2. En las mismas condiciones señaladas en el párrafo anterior, se podrá reconocer el derecho a la asistencia jurídica gratuita atendiendo a las circunstancias de salud del solicitante y a las personas con discapacidad señaladas en el apartado 2 artículo 1 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, así como a las personas que los tengan a su cargo cuando actúen en un proceso en su nombre e interés, siempre que se trate de procedimientos que guarden relación con las circunstancias de salud o discapacidad que motivan este reconocimiento excepcional.

En tales casos, la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita correspondiente determinará expresamente qué prestaciones de las contempladas en el artículo 6 son de aplicación al solicitante.

Artículo 6. *Contenido material del derecho.*

El derecho a la asistencia jurídica gratuita comprende las siguientes prestaciones:

1. Asesoramiento y orientación gratuitos previos al proceso a quienes pretendan reclamar la tutela judicial de sus derechos e intereses, así como información sobre la posibilidad de recurrir a la mediación u otros medios extrajudiciales de solución de conflictos, en los casos no prohibidos expresamente por la ley, cuando tengan por objeto evitar el conflicto procesal o analizar la viabilidad de la pretensión.

Cuando se trate de víctimas de violencia de género, de terrorismo y de trata de seres humanos, así como de menores de edad y las personas con discapacidad intelectual o enfermedad mental, en los términos establecidos en la letra g) del artículo 2, la asistencia jurídica gratuita comprenderá asesoramiento y orientación gratuitos en el momento inmediatamente previo a la interposición de denuncia o querella.

2. Asistencia de abogado al detenido, preso o imputado que no lo hubiera designado, para cualquier diligencia policial que no sea consecuencia de un procedimiento penal en curso o en su primera comparecencia ante un órgano jurisdiccional, o cuando ésta se lleve a cabo por medio de auxilio judicial y el detenido, preso o imputado no hubiere designado abogado en el lugar donde se preste. Igualmente será de aplicación dicha asistencia letrada a la persona reclamada y detenida como consecuencia de una orden de detención europea que no hubiere designado abogado.

No será necesario que el detenido, preso o imputado acredite previamente carecer de recursos, sin perjuicio de que si no se le reconoce con posterioridad el derecho a la asistencia jurídica gratuita, deba abonar al abogado los honorarios devengados por su intervención.

3. Defensa y representación gratuitas por abogado y procurador en el procedimiento judicial, cuando la intervención de estos profesionales sea legalmente preceptiva o cuando, no siéndolo, se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) su intervención sea expresamente requerida por el juzgado o tribunal mediante auto motivado para garantizar la igualdad de las partes en el proceso.

b) tratándose de delitos leves, la persona frente a la que se dirige el proceso penal haya ejercitado su derecho a estar asistido de abogado y así se acuerde por el juzgado o tribunal, en atención a la entidad de la infracción de que se trate y las circunstancias personales del solicitante de asistencia jurídica.

4. Inserción gratuita de anuncios o edictos, en el curso del proceso, que preceptivamente deban publicarse en periódicos oficiales.

5. Exención del pago de tasas judiciales, así como del pago de depósitos necesarios para la interposición de recursos.

6. Asistencia pericial gratuita en el proceso a cargo del personal técnico adscrito a los órganos jurisdiccionales, o, en su defecto, a cargo de funcionarios, organismos o servicios técnicos dependientes de las Administraciones públicas.

Excepcionalmente y cuando por inexistencia de técnicos en la materia de que se trate, no fuere posible la asistencia pericial de peritos dependientes de los órganos jurisdiccionales o de las Administraciones públicas, ésta se llevará a cabo, si el Juez o el Tribunal lo estima pertinente, en resolución motivada, a cargo de peritos designados de acuerdo a lo que se establece en las leyes procesales, entre los técnicos privados que correspondan.

El Juez o Tribunal podrá acordar en resolución motivada que la asistencia pericial especializada gratuita se lleve a cabo por profesionales técnicos privados cuando deba prestarse a menores y personas con discapacidad psíquica que sean víctimas de abuso o maltrato, atendidas las circunstancias del caso y el interés superior del menor o de la persona con discapacidad, pudiendo prestarse de forma inmediata.

7. Obtención gratuita de copias, testimonios, instrumentos y actas notariales, en los términos previstos en el artículo 130 del Reglamento Notarial.

8. Reducción del 80 por 100 de los derechos arancelarios que correspondan por el otorgamiento de escrituras públicas y por la obtención de copias y testimonios notariales no contemplados en el número anterior, cuando tengan relación directa con el proceso y sean

requeridos por el órgano judicial en el curso del mismo, o sirvan para la fundamentación de la pretensión del beneficiario de la justicia gratuita.

9. Reducción del 80 por 100 de los derechos arancelarios que correspondan por la obtención de notas, certificaciones, anotaciones, asientos e inscripciones en los Registros de la Propiedad y Mercantil, cuando tengan relación directa con el proceso y sean requeridos por el órgano judicial en el curso del mismo, o sirvan para la fundamentación de la pretensión del beneficiario de la justicia gratuita.

10. Los derechos arancelarios a que se refieren los apartados 8 y 9 no se percibirán cuando el interesado acredite ingresos por debajo del indicador público de renta de efectos múltiples.

11. La asistencia gratuita de profesional de la abogacía en cualquiera de los medios adecuados de solución de controversias permitidos por la ley que tenga por objeto dar cumplimiento al requisito de procedibilidad dispuesto en el artículo 5 de la Ley Orgánica de medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia, cuando en el eventual proceso judicial la intervención de este profesional sea legalmente preceptiva o cuando, no siéndolo, la parte contraria actúe con él.

Artículo 7. *Extensión temporal.*

1. La asistencia jurídica gratuita en el transcurso de una misma instancia se extiende a todos sus trámites e incidencias, incluida la ejecución, pero no podrá aplicarse a un proceso distinto.

2. El derecho a la asistencia jurídica gratuita se mantendrá para la interposición y sucesivos trámites de los recursos contra las resoluciones que pongan fin al proceso en la correspondiente instancia, aplicándose en este caso lo dispuesto en el artículo 32 de la presente Ley.

3. Cuando la competencia para el conocimiento de los recursos a los que se refiere el apartado anterior corresponda a un órgano judicial cuya sede se encuentre en distinta localidad, el secretario judicial, una vez recibidos los autos judiciales, requerirá a los respectivos Colegios la designación de abogado y, en su caso, procurador de oficio ejercientes en dicha sede jurisdiccional.

Artículo 8. *Insuficiencia económica sobrevenida.*

No se reconocerá el derecho a la asistencia jurídica gratuita ni a prestaciones distintas de las solicitadas al actor una vez presentada la demanda, o al demandado una vez formulada su contestación, salvo que en su solicitud acrediten ante la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita que las circunstancias y condiciones necesarias para obtener aquél sobrevinieron con posterioridad a la demanda o contestación, respectivamente. El reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita por circunstancias sobrevenidas no tendrá carácter retroactivo.

No procederá la solicitud del derecho cuando el proceso ya hubiera finalizado mediante resolución firme, salvo que se refiera a su ejecución.

Cuando el actor o el demandado pretendan el reconocimiento del derecho en la segunda instancia sin haberlo solicitado en la primera, deberán acreditar ante la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita que las circunstancias y condiciones precisas sobrevinieron en el curso de la primera instancia o con posterioridad a ella.

La misma regla será aplicable al que pretenda el reconocimiento del derecho para interponer o seguir el recurso de casación respecto de la segunda instancia.

[. . .]

§ 13

Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 264, de 4 de noviembre de 2003
Última modificación: 9 de mayo de 2023
Referencia: BOE-A-2003-20254

[. . .]

TÍTULO V

Gestión patrimonial

[. . .]

CAPÍTULO V

Enajenación y gravamen

[. . .]

Sección 5.ª Cesión gratuita de bienes o derechos

Artículo 145. *Concepto.*

1. Los bienes y derechos patrimoniales de la Administración General del Estado cuya afectación o explotación no se juzgue previsible podrán ser cedidos gratuitamente, para la realización de fines de utilidad pública o interés social de su competencia, a comunidades autónomas, entidades locales, fundaciones públicas o asociaciones declaradas de utilidad pública.

2. Igualmente, estos bienes y derechos podrán ser cedidos a Estados extranjeros y organizaciones internacionales, cuando la cesión se efectúe en el marco de operaciones de mantenimiento de la paz, cooperación policial o ayuda humanitaria y para la realización de fines propios de estas actuaciones.

3. La cesión podrá tener por objeto la propiedad del bien o derecho o sólo su uso. En ambos casos, la cesión llevará aparejada para el cesionario la obligación de destinar los bienes al fin expresado en el correspondiente acuerdo. Adicionalmente, esta transmisión podrá sujetarse a condición, término o modo, que se regirán por lo dispuesto en el Código Civil.

4. Cuando la cesión tenga por objeto la propiedad del bien o derecho sólo podrán ser cesionarios las comunidades autónomas, entidades locales o fundaciones públicas.

Artículo 146. *Competencia.*

1. La cesión de bienes de la Administración General del Estado se acordará por el Ministro de Hacienda, a propuesta de la Dirección General del Patrimonio del Estado y previo informe de la Abogacía del Estado.

2. No obstante, cuando la cesión se efectúe a favor de fundaciones públicas y asociaciones declaradas de utilidad pública la competencia para acordarla corresponderá al Consejo de Ministros.

Artículo 147. *Cesión de bienes de los organismos públicos.*

1. Con independencia de las cesiones previstas en el artículo 143.3 de esta ley, los organismos públicos vinculados a la Administración General del Estado sólo podrán ceder gratuitamente la propiedad o el uso de bienes o derechos de su titularidad cuando tuviesen atribuidas facultades para su enajenación y no se hubiese estimado procedente su incorporación al patrimonio de la Administración General del Estado. Sólo podrán ser cesionarios aquellas entidades y organizaciones previstas en el artículo 145 de esta ley.

2. Serán competentes para acordar la cesión de los bienes los órganos que lo fueran para su enajenación, previo informe favorable de la Dirección General del Patrimonio del Estado o, en los casos previstos en el apartado 2 del artículo anterior, previa autorización del Consejo de Ministros.

Artículo 148. *Vinculación al fin.*

1. Los bienes y derechos objeto de la cesión sólo podrán destinarse a los fines que la justifican, y en la forma y con las condiciones que, en su caso, se hubiesen establecido en el correspondiente acuerdo.

2. Corresponde a la Dirección General del Patrimonio del Estado controlar la aplicación de los bienes y derechos de la Administración General del Estado al fin para el que fueron cedidos, pudiendo adoptar para ello cuantas medidas de control sean necesarias.

3. A estos efectos, y sin perjuicio de otros sistemas de control que puedan arbitrarse, los cesionarios de bienes inmuebles o derechos sobre ellos deberán remitir cada tres años a la Dirección General del Patrimonio del Estado la documentación que acredite el destino de los bienes. La Dirección General del Patrimonio del Estado, atendidas las circunstancias concurrentes en cada caso, podrá exonerar de esta obligación a determinados cesionarios de bienes, o señalar plazos más amplios para la remisión de la documentación.

4. En el caso de los bienes muebles, el acuerdo de cesión determinará el régimen de control. No obstante, si los muebles cedidos hubiesen sido destinados al fin previsto durante un plazo de cuatro años se entenderá cumplido el modo y la cesión pasará a tener el carácter de pura y simple, salvo que otra cosa se hubiese establecido en el pertinente acuerdo.

5. Iguales controles deberán efectuar los organismos públicos respecto de los bienes y derechos que hubiesen cedido.

Artículo 149. *Procedimiento.*

1. La solicitud de cesión gratuita de bienes o derechos del patrimonio de la Administración General del Estado se dirigirá a la Dirección General del Patrimonio del Estado, con indicación del bien o derecho cuya cesión se solicita y el fin o fines a que se destinará, acompañado de la acreditación de la persona que formula la solicitud, así como de que se cuenta con los medios necesarios para el cumplimiento de los fines previstos.

2. La solicitud de cesión gratuita de bienes o derechos propios de los organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado se dirigirán a éstos, con iguales menciones a las señaladas en el apartado anterior.

Artículo 150. *Resolución.*

1. Si los bienes cedidos no fuesen destinados al fin o uso previsto dentro del plazo señalado en el acuerdo de cesión o dejaran de serlo posteriormente, se incumplieran las cargas o condiciones impuestas, o llegase el término fijado, se considerará resuelta la

cesión, y revertirán los bienes a la Administración cedente. En este supuesto será de cuenta del cesionario el detrimento o deterioro sufrido por los bienes cedidos, sin que sean indemnizables los gastos en que haya incurrido para cumplir las cargas o condiciones impuestas.

2. La resolución de la cesión se acordará por el Ministro de Hacienda, respecto de los bienes y derechos de la Administración General del Estado, y por los presidentes o directores de los organismos públicos, cuando se trate de bienes o derechos del patrimonio de éstos. En la resolución que acuerde la cesión se determinará lo que proceda acerca de la reversión de los bienes y derechos y la indemnización por los deterioros que hayan sufrido.

Artículo 151. *Publicidad de la cesión.*

1. La cesión y la reversión, en su caso, se harán constar en el Inventario General de Bienes y Derechos del Patrimonio del Estado.

2. Si la cesión tuviese por objeto bienes inmuebles o derechos reales sobre ellos, se procederá a la práctica del correspondiente asiento a favor del cesionario en el Registro de la Propiedad, y no surtirá efecto la cesión en tanto no se cumplimente este requisito, para lo cual el cesionario deberá comunicar a la Dirección General del Patrimonio del Estado la práctica del asiento.

En la inscripción se hará constar el fin a que deben dedicarse los bienes y cualesquiera otras condiciones y cargas que lleve aparejada la cesión, así como la advertencia de que el incumplimiento de las mismas dará lugar a su resolución.

3. La Orden por la que se acuerde la resolución de la cesión y la reversión del bien o derecho será título suficiente para la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad o en los registros que procedan, así como para la reclamación, en su caso, del importe de los detrimentos o deterioros actualizado al momento en que se ejecute el acuerdo de reversión.

4. Semestralmente se publicará en el "Boletín Oficial del Estado" una relación de las cesiones efectuadas durante dicho período.

[. . .]

§ 14

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 103, de 29 de abril de 2010
Última modificación: 23 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-2010-6737

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto, definiciones y ámbito de aplicación.*

1. La presente Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. A los efectos de la presente Ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades:

a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.

b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.

Existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes.

A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.

Se considerará que hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que hayan generado los bienes se hubieran desarrollado en el territorio de otro Estado.

3. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por financiación del terrorismo el suministro, el depósito, la distribución o la recogida de fondos o bienes, por cualquier medio, de forma directa o indirecta, con la intención de utilizarlos o con el conocimiento de que serán utilizados, íntegramente o en parte, para la comisión de cualquiera de los delitos de terrorismo tipificados en el Código Penal.

Se considerará que existe financiación del terrorismo aun cuando el suministro o la recogida de fondos o bienes se hayan desarrollado en el territorio de otro Estado.

4. Se considerarán países terceros equivalentes aquellos Estados, territorios o jurisdicciones que, por establecer requisitos equivalentes a los de la legislación española, se determinen por la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, a propuesta de su Secretaría.

La calificación como país tercero equivalente de un Estado, territorio o jurisdicción se entenderá en todo caso sin efecto retroactivo.

La Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional mantendrá en su página web una lista actualizada de los Estados, territorios o jurisdicciones que gocen de la condición de país tercero equivalente.

5. Se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente.

6. Se entenderá por cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria la compra y venta de monedas virtuales mediante la entrega o recepción de euros o cualquier otra moneda extranjera de curso legal o dinero electrónico aceptado como medio de pago en el país en el que haya sido emitido.

7. Se entenderá por proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos aquellas personas físicas o entidades que prestan servicios de salvaguardia o custodia de claves criptográficas privadas en nombre de sus clientes para la tenencia, el almacenamiento y la transferencia de monedas virtuales.

Artículo 2. *Sujetos obligados.*

1. La presente Ley será de aplicación a los siguientes sujetos obligados:

a) Las entidades de crédito.

b) Las entidades aseguradoras autorizadas para operar en el ramo de vida u otros seguros relacionados con inversiones y los corredores de seguros cuando actúen en relación con seguros de vida u otros servicios relacionados con inversiones, con las excepciones que se establezcan reglamentariamente.

c) Las empresas de servicios de inversión.

d) Las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y las sociedades de inversión cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora.

e) Las entidades gestoras de fondos de pensiones.

f) Las sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo y las sociedades de capital-riesgo cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora.

g) Las sociedades de garantía recíproca.

h) Las entidades de dinero electrónico, las entidades de pago y las personas físicas y jurídicas a las que se refieren los artículos 14 y 15 del Real Decreto Ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera.

i) Las personas que ejerzan profesionalmente actividades de cambio de moneda.

j) Los servicios postales respecto de las actividades de giro o transferencia.

k) Las personas dedicadas profesionalmente a la intermediación en la concesión de préstamos o créditos, así como aquellas que, sin haber obtenido la autorización como establecimientos financieros de crédito, desarrollen profesionalmente alguna actividad prevista en el artículo 6.1 de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, o desarrollen actividades de concesión de préstamos previstas en la Ley

5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, así como las personas dedicadas profesionalmente a la intermediación en la concesión de préstamos o créditos.

l) Los promotores inmobiliarios y quienes ejerzan profesionalmente actividades de agencia, comisión o intermediación en la compraventa de bienes inmuebles o en arrendamientos de bienes inmuebles que impliquen una transacción por una renta total anual igual o superior a 120.000 euros o una renta mensual igual o superior a 10.000 euros.

m) Los auditores de cuentas, contables externos, asesores fiscales y cualquier otra persona que se comprometa a prestar de manera directa o a través de otras personas relacionadas, ayuda material, asistencia o asesoramiento en cuestiones fiscales como actividad empresarial o profesional principal.

n) Los notarios y los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles.

ñ) Los abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria.

o) Las personas que con carácter profesional y con arreglo a la normativa específica que en cada caso sea aplicable presten los siguientes servicios por cuenta de terceros: constituir sociedades u otras personas jurídicas; ejercer funciones de dirección o de secretarios no consejeros de consejo de administración o de asesoría externa de una sociedad, socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una sociedad, una asociación o cualquier otro instrumento o persona jurídicos; ejercer funciones de fiduciario en un fideicomiso (*trust*) o instrumento jurídico similar o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; o ejercer funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.

p) Los casinos de juego.

q) Las personas que comercien profesionalmente con joyas, piedras o metales preciosos.

r) Las personas que comercien profesionalmente con objetos de arte o antigüedades o actúen como intermediarios en el comercio de objetos de arte o antigüedades, y las personas que almacenen o comercien con objetos de arte o antigüedades o actúen como intermediarios en el comercio de objetos de arte o antigüedades cuando lo lleven a cabo en puertos francos.

s) Las personas que ejerzan profesionalmente las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 43/2007, de 13 de diciembre, de protección de los consumidores en la contratación de bienes con oferta de restitución del precio.

t) Las personas que ejerzan actividades de depósito, custodia o transporte profesional de fondos o medios de pago.

u) Las personas responsables de la gestión, explotación y comercialización de loterías u otros juegos de azar presenciales o por medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos. En el caso de loterías, apuestas mutuas deportivo-benéficas, concursos, bingos y máquinas recreativas tipo “B” únicamente respecto de las operaciones de pago de premios.

v) Las personas físicas que realicen movimientos de medios de pago, en los términos establecidos en el artículo 34.

w) Las personas que comercien profesionalmente con bienes, en los términos establecidos en el artículo 38.

x) Las fundaciones y asociaciones, en los términos establecidos en el artículo 39.

y) Los gestores de sistemas de pago y de compensación y liquidación de valores y productos financieros derivados, así como los gestores de tarjetas de crédito o debito emitidas por otras entidades, en los términos establecidos en el artículo 40.

z) Los proveedores de servicios de cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria y de custodia de monederos electrónicos.

Se entenderán sujetas a la presente Ley las personas o entidades no residentes que, a través de sucursales o agentes o mediante prestación de servicios sin establecimiento permanente, desarrollen en España actividades de igual naturaleza a las de las personas o entidades citadas en los párrafos anteriores.

2. Tienen la consideración de sujetos obligados las personas físicas o jurídicas que desarrollen las actividades mencionadas en el apartado precedente. No obstante, cuando las personas físicas actúen en calidad de empleados de una persona jurídica, o le presten servicios permanentes o esporádicos, las obligaciones impuestas por esta Ley recaerán sobre dicha persona jurídica respecto de los servicios prestados.

Los sujetos obligados quedarán, asimismo, sometidos a las obligaciones establecidas en la presente Ley respecto de las operaciones realizadas a través de agentes u otras personas que actúen como mediadores o intermediarios de aquéllos.

3. Reglamentariamente podrán excluirse aquellas personas que realicen actividades financieras con carácter ocasional o de manera muy limitada cuando exista escaso riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo. Asimismo, podrán excluirse, total o parcialmente, aquellos juegos de azar y los sujetos obligados de la letra h) del apartado 1 de este artículo, que presenten un bajo riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

4. A los efectos de esta ley, se considerarán entidades financieras los sujetos obligados mencionados en las letras a) a i) y en la letra z) del apartado 1 de este artículo.

5. Serán aplicables al administrador nacional del registro de derechos de emisión previsto en la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con las excepciones que se determinen reglamentariamente, las obligaciones de información y de control interno contenidas en los capítulos III y IV de la presente Ley.

CAPÍTULO II

De la diligencia debida

Sección 1.ª Medidas normales de diligencia debida

Artículo 3. *Identificación formal.*

1. Los sujetos obligados identificarán a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio o intervenir en cualesquiera operaciones.

En ningún caso los sujetos obligados mantendrán relaciones de negocio o realizarán operaciones con personas físicas o jurídicas que no hayan sido debidamente identificadas. Queda prohibida, en particular, la apertura, contratación o mantenimiento de cuentas, libretas de ahorro, cajas de seguridad, activos o instrumentos numerados, cifrados, anónimos o con nombres ficticios.

2. Con carácter previo al establecimiento de la relación de negocios o a la ejecución de cualesquiera operaciones, los sujetos obligados comprobarán la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes. En el supuesto de no poder comprobar la identidad de los intervinientes mediante documentos fehacientes en un primer momento, se podrá contemplar lo establecido en el artículo 12, salvo que existan elementos de riesgo en la operación.

Reglamentariamente se establecerán los documentos que deban reputarse fehacientes a efectos de identificación.

3. En el ámbito del seguro de vida, la comprobación de la identidad del tomador deberá realizarse con carácter previo a la celebración del contrato. La comprobación de la identidad del beneficiario del seguro de vida deberá realizarse en todo caso con carácter previo al

pago de la prestación derivada del contrato o al ejercicio de los derechos de rescate, anticipo o pignoración conferidos por la póliza.

Artículo 4. *Identificación del titular real.*

1. Los sujetos obligados identificarán al titular real y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar su identidad con carácter previo al establecimiento de relaciones de negocio o a la ejecución de cualesquiera operaciones.

2. A los efectos de la presente ley, se entenderá por titular real:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica. A efectos de la determinación del control serán de aplicación, entre otros, los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Serán indicadores de control por otros medios, entre otros, los previstos en el artículo 22 (1) a (5) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y el Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad.

b bis) Cuando no exista una persona física que posea o controle, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de la persona jurídica, o que por otros medios ejerza el control, directo o indirecto, de la persona jurídica, se considerará que ejerce dicho control el administrador o administradores. Cuando el administrador designado fuera una persona jurídica, se entenderá que el control es ejercido por la persona física nombrada por el administrador persona jurídica. Los sujetos obligados verificarán su identidad y consignarán las medidas tomadas y las dificultades encontradas durante el proceso de verificación.

c) En el caso de los fideicomisos, como el *trust* anglosajón, tendrán la consideración de titulares reales todas las personas siguientes:

1.º el fideicomitente o fideicomitentes.

2.º el fiduciario o fiduciarios,

3.º el protector o protectores, si los hubiera

4.º los beneficiarios o, cuando aún estén por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa la estructura jurídica; y

5.º cualquier otra persona física que ejerza en último término el control del fideicomiso a través de la propiedad directa o indirecta o a través de otros medios.

d) En el supuesto de instrumentos jurídicos análogos al *trust*, como las fiducias o el *treuhand* de la legislación alemana, los sujetos obligados identificarán y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar la identidad de las personas que ocupen posiciones equivalentes o similares a las relacionadas en los números 1.º a 5.º del apartado anterior.

3. Los sujetos obligados recabarán información de los clientes para determinar si éstos actúan por cuenta propia o de terceros. Cuando existan indicios o certeza de que los clientes no actúan por cuenta propia, los sujetos obligados recabarán la información precisa a fin de conocer la identidad de las personas por cuenta de las cuales actúan aquéllos.

4. Los sujetos obligados adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad y de control de las personas jurídicas, estructuras jurídicas sin personalidad, fideicomisos y cualquier otra estructura análoga.

Los sujetos obligados no establecerán o mantendrán relaciones de negocio con personas jurídicas, o estructuras jurídicas sin personalidad, cuya estructura de propiedad y de control no haya podido determinarse. Si se trata de sociedades cuyas acciones estén

representadas mediante títulos al portador, se aplicará la prohibición anterior salvo que el sujeto obligado determine por otros medios la estructura de propiedad y de control. Esta prohibición no será aplicable a la conversión de los títulos al portador en títulos nominativos o en anotaciones en cuenta.

Artículo 4 bis. *Información de titularidad real de personas jurídicas.*

1. Sin perjuicio de las obligaciones que les fueran exigibles por su normativa reguladora, las sociedades mercantiles, fundaciones, asociaciones y cuantas personas jurídicas estén sujetas a la obligación de declarar su titularidad real, constituidas conforme a la legislación española o con domicilio social o sucursal en España, están obligadas a obtener, conservar y actualizar la información del titular o los titulares reales de esa persona jurídica, de conformidad con los criterios establecidos en el artículo 4. La información de los titulares reales se conservará por un plazo de 10 años a contar desde el cese de su condición de titular real en los términos establecidos reglamentariamente.

2. Cuando establezcan relaciones de negocio o realicen operaciones ocasionales, las entidades previstas en el apartado 1 tendrán a disposición de los sujetos obligados la información a la que se refiere este artículo, a fin de que se pueda dar cumplimiento a las obligaciones en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

3. La información actualizada sobre la titularidad real será mantenida por:

a) El administrador único o los administradores mancomunados o solidarios.

b) El Consejo de Administración, así como, en particular, el secretario del Consejo de Administración, sea o no consejero.

c) El patronato y el secretario.

d) El órgano de representación de la asociación y el secretario.

4. Todas las personas físicas que tengan la condición de titulares reales conforme a lo dispuesto en el artículo 4, tendrán la obligación de suministrar de forma inmediata, desde el momento en que tengan conocimiento de ese hecho, a las personas relacionadas en el apartado 3, su condición de titulares reales, con inclusión de los siguientes datos de identificación:

a) Nombre y apellidos.

b) Fecha de nacimiento.

c) Tipo y número de documento identificativo (en el caso de nacionales españoles o residentes en España se incluirá siempre el documento expedido en España).

d) País de expedición del documento identificativo, en caso de no utilizarse el Documento Nacional de Identidad o la tarjeta de residente en España.

e) País de residencia.

f) Nacionalidad.

g) Criterio que cualifica a esa persona como titular real.

h) En caso de titularidades reales por propiedad directa o indirecta de acciones o derechos de voto, porcentaje de participación, con inclusión, en el caso de propiedad indirecta, de la información sobre las personas jurídicas interpuestas y su participación en cada una de ellas.

i) Aquellos otros que, mediante norma reglamentaria, puedan determinarse.

Artículo 4 ter. *Información de titularidad real de fideicomisos como el trust y otros instrumentos jurídicos análogos.*

1. Las personas físicas o jurídicas residentes o con establecimiento en España que actúen como fiduciarios, gestionando o administrando fideicomisos como el trust anglosajón y otros tipos de instrumentos jurídicos análogos con actividades en España, están obligadas a obtener, conservar y actualizar la información de los titulares reales, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.2. c) y d). La información de los titulares reales se conservará por un plazo de 10 años a contar desde el cese de su condición de titular real.

2. Cuando establezcan relaciones de negocio o realicen operaciones ocasionales, los fiduciarios o personas que ocupen posición equivalente deberán informar de la condición en

la que actúan a los sujetos obligados, teniendo a su disposición la información a la que se refiere este artículo.

3. Las personas físicas que tengan la condición de titulares reales de conformidad con lo establecido en el artículo 4.2 c) y d), tendrán la obligación de suministrar de forma inmediata, desde el momento en que tengan conocimiento de ese hecho, a los fiduciarios o personas que ocupen posición equivalente, su condición de titulares reales, con inclusión de los siguientes datos de identificación:

a) Nombre y apellidos.
b) Fecha de nacimiento.
c) Tipo y número de documento identificativo (en el caso de nacionales españoles o residentes en España se incluirá siempre el documento expedido en España).
d) País de expedición del documento identificativo, en caso de no utilizarse el Documento nacional de Identidad o la tarjeta de residente en España.
e) País de residencia.
f) Nacionalidad.
g) Criterio que cualifica a esa persona como titular real.
h) Aquellos otros que, mediante norma reglamentaria, puedan determinarse.

[. . .]

CAPÍTULO III

De las obligaciones de información

[. . .]

Artículo 25. *Conservación de documentos.*

1. Los sujetos obligados conservarán durante un período de diez años la documentación en que se formalice el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente ley, procediendo tras el mismo a su eliminación. Transcurridos cinco años desde la terminación de la relación de negocios o la ejecución de la operación ocasional, la documentación conservada únicamente será accesible por los órganos de control interno del sujeto obligado, con inclusión de las unidades técnicas de prevención, y, en su caso, aquellos encargados de su defensa legal.

En particular, los sujetos obligados conservarán para su uso en toda investigación o análisis, en materia de posibles casos de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, por parte del Servicio Ejecutivo de la Comisión o de cualquier otra autoridad legalmente competente:

a) Copia de los documentos exigibles en aplicación de las medidas de diligencia debida, durante un periodo de diez años desde la terminación de la relación de negocios o la ejecución de la operación.
b) Original o copia con fuerza probatoria de los documentos o registros que acrediten adecuadamente las operaciones, los intervinientes en las mismas y las relaciones de negocio, durante un periodo de diez años desde la ejecución de la operación o la terminación de la relación de negocios.

2. Los sujetos obligados, con las excepciones que se determinen reglamentariamente, almacenarán las copias de los documentos de identificación a que se refiere el artículo 3.2 en soportes ópticos, magnéticos o electrónicos que garanticen su integridad, la correcta lectura de los datos, la imposibilidad de manipulación y su adecuada conservación y localización.

En todo caso, el sistema de archivo de los sujetos obligados deberá asegurar la adecuada gestión y disponibilidad de la documentación, tanto a efectos de control interno, como de atención en tiempo y forma a los requerimientos de las autoridades.

3. En el caso de la identificación realizada de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 910/2014, de 23 de julio de 2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior, la obligación de

conservación se extenderá a los datos e información que acrediten la identificación por esos medios.

[. . .]

CAPÍTULO VI

Otras disposiciones

[. . .]

Artículo 39. *Fundaciones y asociaciones.*

El Protectorado y el Patronato, en ejercicio de las funciones que les atribuye la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y el personal con responsabilidades en la gestión de las fundaciones velarán para que éstas no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.

A estos efectos, todas las fundaciones conservarán durante el plazo establecido en el artículo 25 registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación, en los términos de los artículos 3 y 4 de esta Ley. Estos registros estarán a disposición del Protectorado, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o de sus órganos de apoyo, así como de los órganos administrativos o judiciales con competencias en el ámbito de la prevención o persecución del blanqueo de capitales o del terrorismo.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será asimismo de aplicación a las asociaciones, correspondiendo en tales casos al órgano de gobierno o asamblea general, a los miembros del órgano de representación que gestione los intereses de la asociación y al organismo encargado de verificar su constitución, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas por el artículo 34 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, cumplir con lo establecido el presente artículo.

Atendiendo a los riesgos a que se encuentre expuesto el sector, podrán extenderse reglamentariamente a las fundaciones y asociaciones las restantes obligaciones establecidas en la presente Ley.

[. . .]

§ 15

Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [Inclusión parcial]

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 110, de 6 de mayo de 2014
Última modificación: 24 de abril de 2024
Referencia: BOE-A-2014-4742

[. . .]

REGLAMENTO DE LA LEY 10/2010, DE 28 DE ABRIL, DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES Y DE LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO

[. . .]

CAPÍTULO III

De las obligaciones de información

[. . .]

Artículo 28. *Conservación de documentos de diligencia debida.*

1. Los sujetos obligados conservarán toda la documentación obtenida o generada en aplicación de las medidas de diligencia debida, con inclusión, en particular, de las copias de los documentos fehacientes de identificación, las declaraciones del cliente, la documentación e información aportada por el cliente u obtenida de fuentes fiables independientes, la documentación contractual y los resultados de cualquier análisis efectuado, durante un periodo de diez años desde la terminación de la relación de negocio o la ejecución de la operación ocasional.

2. Los sujetos obligados almacenarán las copias de los documentos fehacientes de identificación formal en soportes ópticos, magnéticos o electrónicos.

Asimismo, podrán almacenarse en soportes ópticos, magnéticos o electrónicos las copias de los documentos acreditativos de la realización de operaciones de ingreso, retirada o traspaso de fondos desde una cuenta en una entidad de crédito y los que acrediten la orden o recepción de transferencias de fondos realizadas en entidades de pago u operaciones de cambio de moneda.

Se exceptúan los sujetos obligados que, con inclusión de los agentes, ocupen a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supere los 2 millones de euros, que podrán optar por mantener copias físicas de los documentos de

identificación. Esta excepción no será aplicable a los sujetos obligados integrados en un grupo empresarial que exceda dichas cifras.

Artículo 29. *Otras obligaciones de conservación documental.*

1. Los sujetos obligados conservarán los documentos y mantendrán registros adecuados de todas las relaciones de negocio y operaciones, nacionales e internacionales, durante un periodo de diez años desde la terminación de la relación de negocio o la ejecución de la operación ocasional. Los registros deberán permitir la reconstrucción de operaciones individuales para que puedan surtir, si fuera necesario, efecto probatorio.
2. Los sujetos obligados conservarán durante un periodo de diez años los documentos en que se formalice el cumplimiento de sus obligaciones de comunicación y de control interno.

Artículo 30. *Requerimientos de las autoridades.*

La documentación e información obtenida o generada por los sujetos obligados podrá ser requerida por la Comisión, por sus órganos de apoyo o por cualquier otra autoridad pública o agente de la Policía Judicial de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado legalmente habilitado.

CAPÍTULO IV

De las medidas de control interno

[. . .]

Sección 2.ª Disposiciones especiales

[. . .]

Artículo 42. *Fundaciones y asociaciones.*

1. Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que reciban a título gratuito fondos o recursos. Cuando la naturaleza del proyecto o actividad haga inviable la identificación individualizada o cuando la actividad realizada conlleve un escaso riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, se procederá a la identificación del colectivo de beneficiarios y de las contrapartes o colaboradores en dicho proyecto o actividad.
2. Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros.
3. Sin perjuicio de lo prevenido en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, y de las obligaciones que les resulten aplicables de acuerdo con su normativa específica, las fundaciones y asociaciones aplicarán las siguientes medidas:

a) Implementar procedimientos para garantizar la idoneidad de los miembros de los órganos de gobierno y de otros puestos de responsabilidad de la entidad.
b) Aplicar procedimientos para asegurar el conocimiento de sus contrapartes, incluyendo su adecuada trayectoria profesional y la honorabilidad de las personas responsables de su gestión.
c) Aplicar sistemas adecuados, en función del riesgo, de control de la efectiva ejecución de sus actividades y de la aplicación de los fondos conforme a lo previsto.
d) Conservar durante un plazo de diez años los documentos o registros que acrediten la aplicación de los fondos en los diferentes proyectos.
e) Informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de los hechos que puedan constituir indicio o prueba de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo.
f) Colaborar con la Comisión y con sus órganos de apoyo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 10/2010, de 28 de abril.

4. Las Administraciones Públicas o sus organismos dependientes que otorguen subvenciones a asociaciones y fundaciones, así como los Protectorados y los organismos encargados de la verificación de la constitución de asociaciones mencionados en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, comunicarán al Servicio Ejecutivo de la Comisión aquellas situaciones que detecten en el ejercicio de sus competencias y que puedan estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Dichos organismos informarán razonadamente a la Secretaría de la Comisión cuando detecten incumplimientos de las obligaciones establecidas en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, o de lo dispuesto en este artículo.

[. . .]

§ 16

Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 311, de 28 de diciembre de 2013
Última modificación: 7 de mayo de 2020
Referencia: BOE-A-2013-13723

Artículo 1. *Objeto.*

Esta Ley tiene por objeto el establecimiento del régimen jurídico de carácter básico de las cajas de ahorros y de las fundaciones bancarias.

[. . .]

TÍTULO II

De las fundaciones bancarias

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 32. *Fundación bancaria.*

1. Se entenderá por fundación bancaria aquella que mantenga una participación en una entidad de crédito que alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que le permita nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración.

2. La fundación bancaria tendrá finalidad social y orientará su actividad principal a la atención y desarrollo de la obra social y a la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito.

3. En la denominación de las fundaciones bancarias deberá hacerse constar la propia expresión «fundación bancaria».

En su caso, las fundaciones bancarias podrán utilizar en su denominación social y en su actividad las denominaciones propias de las cajas de ahorros de las que procedan.

Artículo 33. *Régimen jurídico.*

Las fundaciones bancarias quedarán sujetas al régimen jurídico previsto en esta Ley y, con carácter supletorio, bien a la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, bien a la normativa autonómica que resulte de aplicación.

CAPÍTULO II

Transformación en fundaciones bancarias

Artículo 34. *Obligación de transformación de las cajas de ahorros.*

1. Las cajas de ahorros, en los supuestos previstos en el apartado siguiente, deberán traspasar todo el patrimonio afecto a su actividad financiera a otra entidad de crédito a cambio de acciones de esta última y procederán a su transformación en una fundación bancaria, en caso de cumplir los requisitos previstos en el artículo 32 de esta Ley, o fundación ordinaria en caso contrario, con pérdida, en cualquiera de los casos, de la autorización para actuar como entidad de crédito.

2. Los supuestos a los que se refiere el apartado anterior serán los siguientes:

a) Que el valor del activo total consolidado de la caja de ahorros, según el último balance auditado, supere la cifra de diez mil millones de euros; o,

b) Que su cuota en el mercado de depósitos de su ámbito territorial de actuación sea superior al 35 por ciento del total de depósitos.

3. En caso de que la entidad pertenezca a un grupo por aplicación de cualquiera de los criterios incluidos en el artículo 42 del Código de Comercio, los supuestos previstos en el apartado anterior se referirán al balance y cuentas consolidados y la obligación de transformación afectará a todas las cajas de ahorros del grupo, que podrán transformarse en tantas fundaciones como cajas existieran.

Artículo 35. *Procedimiento de transformación de las cajas de ahorros.*

1. En los supuestos previstos en el artículo 34 de esta Ley, la asamblea general de la caja procederá a adoptar los acuerdos de transformación en fundación bancaria u ordinaria, según proceda, con aprobación de sus estatutos, designación de su patronato y determinación de los bienes o derechos procedentes del patrimonio de la caja de ahorros que se afectarán a la dotación fundacional.

2. Los acuerdos de transformación en fundación bancaria u ordinaria, según proceda, deberán producirse dentro del plazo de seis meses desde el momento en que se verifique el cumplimiento de alguno de los supuestos previstos en el artículo 34 de esta Ley, sin que la caja de ahorros haya retornado a la situación previa, mediante la aplicación de un plan de retorno, autorizado al efecto por el Banco de España. Se entenderá producido el citado momento a partir de que los auditores presenten su informe de auditoría de cuentas anuales de la entidad o, en su caso, de las cuentas anuales consolidadas, respecto al ejercicio contable en el que se ponga de manifiesto el cumplimiento de alguno de los supuestos previstos.

El plan de retorno referido en el párrafo anterior deberá contener una descripción de las acciones previstas para que la caja de ahorros retorne a una situación en la que no sea exigible su transformación en fundación bancaria u ordinaria, y una previsión de los plazos en que se adoptarán dichas acciones, que no podrá ser superior a tres meses.

3. Transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya ejecutado la citada transformación, se producirá la disolución directa de todos los órganos de la caja de ahorros y la baja en el registro especial de entidades de crédito del Banco de España, quedando transformada en fundación bancaria u ordinaria, según proceda. La falta de transformación en fundación bancaria en el plazo previsto en este artículo constituirá infracción muy grave de conformidad con lo previsto en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

Sin perjuicio de lo anterior, el protectorado de la fundación bancaria nombrará una comisión gestora, a los efectos de aprobar los estatutos, nombrar al patronato, determinar los bienes o derechos procedentes del patrimonio de la caja de ahorros que se afectarán a la dotación fundacional y adoptar cuantos actos o acuerdos sean necesarios para materializar la transformación acaecida, en cumplimiento de la normativa aplicable.

4. La segregación de la actividad financiera se regirá por lo establecido en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de sociedades mercantiles.

5. La transformación de las cajas de ahorro en los términos previstos en este artículo no requerirá ninguna autorización administrativa ulterior.

Artículo 36. *Procedimiento de transformación de las fundaciones ordinarias.*

1. Las fundaciones ordinarias que adquieran una participación en una entidad de crédito que alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que le permita nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración deberán transformarse en fundaciones bancarias.
2. En el supuesto previsto en el apartado anterior, el patronato procederá a adoptar los acuerdos de transformación en fundación bancaria, con aprobación de sus estatutos y designación de su nuevo patronato.
3. El acuerdo de transformación en fundación bancaria será comunicado al protectorado, quien deberá ratificarlo en el plazo de dos meses y solo se podrá oponer por razones de legalidad. En todo caso, el acuerdo de transformación en fundación bancaria deberá producirse dentro del plazo de seis meses a contar a partir del momento en que se formalice la adquisición de la participación prevista en el apartado 1 de este artículo.
4. Transcurrido el plazo anterior sin que se haya ejecutado la citada transformación, se producirá la extinción de la fundación y la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato de la fundación bajo el control del protectorado.
5. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, la falta de transformación en fundación bancaria en el plazo previsto en este artículo constituirá infracción muy grave de acuerdo con lo previsto en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

CAPÍTULO III

Gobierno de la fundación bancaria

Artículo 37. *Órganos de gobierno.*

Los órganos de gobierno de las fundaciones bancarias serán el patronato, las comisiones delegadas de éste que prevean los estatutos, el director general y los demás órganos delegados o apoderados del patronato que, en su caso, prevean sus estatutos de acuerdo con la normativa general de fundaciones.

Artículo 38. *Patronato.*

El patronato será el máximo órgano de gobierno y representación de las fundaciones bancarias. Corresponde al patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación.
El patronato será también el responsable del control, supervisión e informe al Banco de España.

Artículo 39. *Composición del patronato.*

1. El número de miembros del patronato será el que fijen los estatutos de la fundación, de acuerdo con un principio de proporcionalidad en función del volumen de sus activos. En ningún caso podrá ser superior a quince.
2. Los patronos ejercerán sus funciones en beneficio exclusivo de los intereses de la fundación bancaria y del cumplimiento de su función social.
3. Los patronos serán personas físicas o jurídicas relevantes en el ámbito de actuación de la obra social de la fundación bancaria, debiendo pertenecer a alguno de los siguientes grupos:

a) Personas o entidades fundadoras, así como las de larga tradición en la caja o cajas de ahorros de que proceda, en su caso, el patrimonio de la fundación bancaria.
b) Entidades representativas de intereses colectivos en el ámbito de actuación de la fundación bancaria o de reconocido arraigo en el mismo.

c) Personas privadas, físicas o jurídicas, que hayan aportado de manera significativa recursos a la fundación bancaria o, en su caso, a la caja de ahorros de procedencia.

d) Personas independientes de reconocido prestigio profesional en las materias relacionadas con el cumplimiento de los fines sociales de la fundación bancaria, o en los sectores, distintos del financiero, en los que la fundación bancaria tenga inversiones relevantes.

e) Personas que posean conocimientos y experiencia específicos en materia financiera, que habrán de integrar el patronato en el porcentaje que prevea la legislación de desarrollo de esta Ley, y cuya presencia será representativa y creciente en función del nivel de participación en la entidad de crédito que corresponda.

El patronato debe contar, al menos, con un representante de los grupos a), b), d) y e) anteriores y, siempre que fuera posible identificar una aportación significativa dentro de los quince años anteriores a la constitución del patronato, al menos con un representante del grupo c). A estos efectos, se entenderá por aportación significativa aquella que represente más del 5 por ciento de los recursos propios de la fundación.

4. El número de patronos representantes de administraciones públicas y entidades y corporaciones de derecho público no podrá superar el 25 por ciento del total.

Artículo 40. *Requisitos de los patronos.*

1. Los patronos deberán reunir los requisitos de honorabilidad comercial y profesional, en los términos que determinen las normas de desarrollo de esta Ley.

2. Los patronos deberán poseer los conocimientos y experiencia específicos para el ejercicio de sus funciones.

Los patronos previstos en el artículo 39.3.e) de esta Ley deberán reunir el conocimiento y la experiencia previstos en el artículo 17.2.

3. Resultarán de aplicación a los patronos las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 3, apartados 3 y 4 de esta Ley.

Igualmente, la condición de patrono será incompatible con el desempeño de cargos equivalentes en la entidad bancaria de la cual la fundación bancaria sea accionista, o en otras entidades controladas por el grupo bancario.

Los estatutos podrán determinar otros requisitos e incompatibilidades aplicables a los patronos, así como normas que regulen los posibles conflictos de interés.

4. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, el patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación bancaria servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato, previa autorización del protectorado.

5. Los estatutos de las fundaciones bancarias regularán los procesos de designación de los patronos y el número y duración de sus mandatos. En todo caso, en tanto no se haya cumplido el mandato, el nombramiento de los patronos será irrevocable, salvo exclusivamente en los supuestos de incompatibilidad sobrevenida, pérdida de cualquiera de los requisitos exigidos para la designación o acuerdo de separación adoptado por el patronato si se apreciara justa causa.

Los patronos pertenecientes al grupo previsto en el artículo 39.3.d) de esta Ley no podrán ejercer el cargo más de dos mandatos consecutivos y, en todo caso, por un plazo superior a doce años.

Artículo 41. *Presidencia del patronato.*

El patronato designará de entre sus miembros a un presidente, a quien corresponderá la más alta representación de la fundación bancaria. Los estatutos determinarán el régimen aplicable a la presidencia del patronato.

Artículo 42. *Director general y secretario del patronato.*

1. El director general será nombrado por el patronato y asistirá a las reuniones del mismo con voz y sin voto. El cargo de director general será incompatible con el de miembro del patronato, si bien estará sometido a los requisitos e incompatibilidades previstos en el artículo 40 de esta Ley.

2. El patronato nombrará a un secretario, que podrá ser o no patrono, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, a quien corresponderá la certificación de sus acuerdos.

CAPÍTULO IV

Participación en entidades de crédito

Artículo 43. *Protocolo de gestión de la participación financiera.*

1. Las fundaciones bancarias que posean una participación igual o superior al 30 por ciento del capital en una entidad de crédito o que les permita el control de la misma por aplicar cualquiera de los criterios del artículo 42 del Código de Comercio elaborarán, de forma individual o conjunta, un protocolo de gestión de la participación financiera que regulará al menos los siguientes aspectos:

a) Los criterios básicos de carácter estratégico que rigen la gestión por parte de la fundación bancaria de su participación en la entidad de crédito participada.

b) Las relaciones entre el patronato de la fundación bancaria y los órganos de gobierno de la entidad de crédito participada, refiriendo, entre otros, los criterios que rigen la elección de consejeros, quienes deberán respetar los principios de honorabilidad y profesionalidad previstos en el artículo 3.2 de esta Ley.

c) Los criterios generales para la realización de operaciones entre la fundación bancaria y la entidad participada y los mecanismos previstos para evitar posibles conflictos de interés.

El protocolo de gestión será elaborado por el patronato de la fundación bancaria, en el plazo de dos meses desde su constitución, y remitido al Banco de España para su aprobación en el plazo de un mes, quien lo valorará en el marco de sus competencias como autoridad responsable de la supervisión de la entidad de crédito participada y, en particular, valorando la influencia de la fundación bancaria en la gestión sana y prudente de la citada entidad, de conformidad con los criterios establecidos en el régimen de participaciones significativas previsto en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. El Banco de España revisará, al menos anualmente, el contenido del protocolo de gestión.

El protocolo se hará público en la página web de las fundaciones y de la entidad de crédito y, en su caso, por medio del correspondiente hecho relevante.

2. A los efectos de este título, se entenderá como una única participación la de todas las fundaciones, ordinarias o bancarias, que actúen de forma concertada en una misma entidad de crédito, en cuyo caso deberán cumplir con las obligaciones establecidas en este capítulo de manera conjunta.

3. El Banco de España especificará el contenido mínimo del protocolo de gestión de la participación financiera.

Artículo 44. *Plan financiero.*

1. Las fundaciones bancarias a las que se refiere el artículo 43 de esta Ley tendrán que presentar anualmente al Banco de España para su aprobación un plan financiero en el que determinen la manera en que harán frente a las posibles necesidades de capital en que pudiera incurrir la entidad en la que participan y los criterios básicos de su estrategia de inversión en entidades financieras. El plan financiero inicial deberá ser presentado al Banco de España en el plazo máximo de tres meses desde la constitución de la fundación bancaria.

2. El Banco de España valorará el plan financiero en el marco de sus competencias como autoridad responsable de la supervisión de la entidad de crédito participada y, en particular, atendiendo a la posible influencia de la fundación bancaria sobre la gestión sana y prudente de la citada entidad, de conformidad con los criterios establecidos en el régimen de

participaciones significativas previsto en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

3. En el caso de fundaciones bancarias que posean una participación igual o superior al 50 por ciento en una entidad de crédito o que les permita el control de la misma en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, el plan financiero deberá ir acompañado adicionalmente de:

a) Un plan de diversificación de inversiones y de gestión de riesgos, que deberá en todo caso, incluir compromisos para que la inversión en activos emitidos por una misma contraparte, diferentes de aquellos que presenten elevada liquidez y solvencia, no supere los porcentajes máximos sobre el patrimonio total, en los términos que establezca el Banco de España. Para fijar estos porcentajes se tendrá en cuenta la liquidez y solvencia de las entidades en las cuales la fundación realice la inversión, así como el riesgo de concentración en cada contraparte o sector de actividad.

El Banco de España desarrollará métodos de cálculo y formas de aplicación de este porcentaje.

b) La dotación de un fondo de reserva para hacer frente a posibles necesidades de recursos propios de la entidad de crédito participada que no puedan ser cubiertas con otros recursos y que, a juicio del Banco de España, pudieran poner en peligro el cumplimiento de sus obligaciones en materia de solvencia.

A tal fin, el plan financiero contendrá un calendario de dotaciones mínimas al fondo de reserva hasta alcanzar el volumen objetivo que, con la finalidad de garantizar la gestión sana y prudente de la entidad participada, determine el Banco de España en función, entre otros, de los siguientes factores:

1.º Las necesidades de recursos propios previstas en el plan financiero;

2.º El valor de los activos ponderados por riesgo de la entidad participada y el volumen de la participación de la fundación bancaria en la entidad;

3.º Si las acciones de la entidad están admitidas a negociación en un mercado secundario oficial de valores;

4.º El nivel de concentración en el sector financiero de las inversiones de la fundación bancaria.

El fondo de reserva así constituido deberá invertirse en instrumentos financieros de elevada liquidez y calidad crediticia, que deberán estar en todo momento plenamente disponibles para su uso por la fundación.

El Banco de España desarrollará los supuestos y el modo en el que la fundación bancaria deberá hacer uso de estos fondos para atender las necesidades de solvencia de la entidad participada. En todo caso, deberá hacerse uso del fondo de reserva siempre que se haya producido una disminución significativa de los recursos propios de la entidad participada, que, a juicio del Banco de España, pudiera poner en peligro el cumplimiento con la normativa de solvencia de la entidad. Asimismo, desarrollará mediante circular los activos que pueden ser considerados como de elevada liquidez y alta calidad crediticia a efectos de lo dispuesto en este artículo.

No obstante lo anterior, el plan financiero de la fundación bancaria no requerirá la constitución del fondo de reserva siempre que se incorpore al plan de diversificación un programa de desinversión que incluya de manera detallada las medidas a implementar por la fundación para reducir su participación en la entidad de crédito por debajo del nivel señalado en el primer párrafo de este apartado en un plazo máximo de cinco años. Este programa, que tendrá carácter reservado, será aprobado por el Banco de España, que supervisará su cumplimiento y podrá requerir cualquier información que considere pertinente a la fundación. En caso de incumplimiento, el Banco de España podrá exigir a la fundación bancaria la presentación en el plazo máximo de veinte días de una modificación del plan financiero que incluirá la constitución de un fondo de reserva de acuerdo con lo previsto en este artículo. Esta obligación se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, del artículo 47 de esta Ley.

Las fundaciones bancarias que cuenten con un programa de desinversión aprobado por el Banco de España en los términos establecidos en el párrafo anterior podrán optar por la

ampliación del plazo para cumplir el objetivo de desinversión hasta en dos años adicionales presentando una modificación de su programa de desinversión.

Si la fundación optase por la ampliación del plazo mencionada en el párrafo anterior, deberá constituir un fondo de reserva al que habrá de aportar, en cada uno de los ejercicios que dure la citada ampliación, una dotación anual que será de al menos un 50% de los importes recibidos de la entidad de crédito participada en concepto de reparto de dividendos.

c) Cualquier otra medida que, a juicio del Banco de España, se considere necesaria para garantizar la gestión sana y prudente de la entidad de crédito participada y la capacidad de ésta de cumplir de forma duradera con las normas de ordenación y disciplina que le sean aplicables.

4. El Banco de España, con la finalidad de garantizar la gestión sana y prudente de la entidad participada, especificará el contenido mínimo del plan financiero, de conformidad con los criterios establecidos en este artículo. El plan financiero contendrá al menos los siguientes extremos:

a) Estimaciones razonables de necesidades de recursos propios de la entidad participada en distintos escenarios macroeconómicos;

b) Estrategia de la fundación para obtener dichos recursos propios en cada escenario;

c) Criterios básicos de la estrategia de inversión en entidades de crédito, tales como, plazo de la inversión, riesgo y diversificación.

5. Cuando la fundación bancaria no elabore el plan financiero previsto en este artículo o, a juicio del Banco de España, éste resulte insuficiente para garantizar la gestión sana y prudente de la entidad de crédito participada y la capacidad de ésta de cumplir de forma duradera con las normas de ordenación y disciplina que le sean aplicables, el propio Banco de España requerirá a la fundación bancaria la presentación y puesta en marcha de un plan de desinversión en la entidad de crédito, e impondrá la obligación de no incrementar su participación a niveles de control.

CAPÍTULO V

Régimen de control

Artículo 45. *Protectorado.*

1. Corresponderá al protectorado velar por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones bancarias, sin perjuicio de las funciones que le corresponden al Banco de España.

2. En el supuesto de fundaciones bancarias cuyo ámbito de actuación principal exceda el de una Comunidad Autónoma, el protectorado será ejercido por el Ministerio de Economía y Competitividad siempre que individualmente ostenten una participación directa o indirecta en la entidad o entidades de crédito de, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto o, teniendo un porcentaje inferior, la fundación bancaria sea su mayor accionista. En caso contrario, el protectorado será ejercido por la correspondiente Comunidad Autónoma.

En todo caso, en relación con lo dispuesto en el artículo 32.2, se entenderá que el ámbito de actuación principal de la fundación bancaria excede de una Comunidad Autónoma cuando el 40 por ciento de la actividad de las entidades de crédito en las que participe directa o indirectamente, considerando la distribución territorial de los depósitos de sus clientes, se realice fuera de la Comunidad Autónoma en la que la fundación tiene su sede.

3. La competencia para ejercer el protectorado se mantendrá mientras que no tenga lugar una modificación sustancial de las circunstancias previstas en este artículo, entendiéndose por tal la alteración, durante un período de nueve meses consecutivos o alternos dentro de un mismo ejercicio económico, del ámbito principal de actuación de la fundación bancaria.

La adscripción al nuevo protectorado se producirá en el ejercicio económico siguiente a aquel en el que haya tenido lugar la modificación sustancial de las circunstancias.

4. Cuando el Ministerio de Economía y Competitividad asuma el protectorado de las fundaciones bancarias, ejercerá las funciones previstas en el artículo 35.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, con las siguientes especialidades:

a) Para el ejercicio de las funciones de verificación previstas en la letra f) que estén relacionadas con la aplicación y distribución de fondos que la fundación bancaria pueda destinar a su obra social, recabará informe previo y vinculante de la Comunidad Autónoma competente en función del ámbito territorial de la verificación. Este informe sustituirá al informe pericial previsto en el citado artículo 35.1.f).

b) Cuando ejerza provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación bancaria en los términos previstos en la letra g), recabará informe previo de las Comunidades Autónomas en las que la fundación desarrolle su obra social.

c) Cuando, conforme a lo previsto en la letra h), deba designar nuevos patronos, procurará que estén representadas las Comunidades Autónomas en las que la fundación bancaria desarrolle su obra social.

Artículo 46. *Funciones del Banco de España.*

1. Sin perjuicio de lo previsto en el título VI de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, corresponderá al Banco de España el control del cumplimiento de las normas contenidas en el capítulo IV de esta Ley desde el marco de sus competencias como autoridad responsable de la supervisión de la entidad de crédito participada y, en particular, valorando la influencia de la fundación bancaria sobre la gestión sana y prudente de la citada entidad, de conformidad con los criterios establecidos en el régimen de participaciones significativas previsto en el citado título VI de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

2. A los efectos de las funciones de supervisión asignadas en el apartado anterior, el Banco de España podrá:

a) Realizar las inspecciones y las comprobaciones que considere oportunas en el ejercicio de sus funciones.

b) Requerir a la fundación bancaria cuanta información resulte necesaria para desarrollar sus funciones.

El acceso a las informaciones y datos requeridos por el Banco de España se encuentra amparado por el artículo 11.2.a) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

3. Asimismo, el Ministro de Economía y Competitividad, o el Banco de España con su habilitación expresa, podrá desarrollar las normas y modelos a que deberá sujetarse la contabilidad de las fundaciones bancarias.

Para el establecimiento y modificación de las señaladas normas y modelos será preceptivo el informe previo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 47. *Régimen sancionador.*

El incumplimiento de las obligaciones derivadas del capítulo IV de esta Ley tendrá la consideración de infracción muy grave, salvo que la actuación tenga carácter ocasional o aislado a criterio del Banco de España en cuyo caso podrá ser considerada infracción grave.

Será de aplicación el procedimiento sancionador previsto en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

CAPÍTULO VI

Obligaciones de gobierno corporativo

Artículo 48. *Informe anual de gobierno corporativo.*

1. Las fundaciones bancarias harán público, con carácter anual, un informe de gobierno corporativo, cuyo contenido, estructura y requisitos de publicación se ajustarán a lo que disponga el Ministro de Economía y Competitividad.

El informe anual de gobierno corporativo será objeto de comunicación al protectorado correspondiente, acompañando copia del documento en que conste.

2. El informe de gobierno corporativo tendrá el contenido mínimo siguiente:

a) Órganos de gobierno: estructura, composición y funcionamiento; y determinación de la política de nombramientos.

b) Política de inversión en la entidad bancaria: descripción del ejercicio de los derechos correspondientes a la participación accionarial durante el ejercicio.

c) Otras inversiones: actuaciones y política seguida.

d) Política de remuneraciones: mecanismos para evitar que la política de remuneraciones implique la asunción de riesgos excesivos; y remuneraciones percibidas por el patronato, individual o colectivamente, y la dirección general, en su caso.

e) Operaciones vinculadas: explicación de las operaciones llevadas a cabo con la entidad bancaria y otras entidades vinculadas.

f) Política de conflictos de interés.

g) Actividad de la obra social desarrollada.

3. La falta de elaboración o de publicación del informe anual de gobierno corporativo de las fundaciones bancarias, o la existencia en dicho informe de omisiones o datos falsos o engañosos, conllevará las siguientes sanciones:

a) Multa por importe de hasta el 0,5 por ciento de sus recursos propios, o hasta 500.000 euros si aquel porcentaje fuera inferior a esta cifra.

b) Amonestación pública con publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

4. Corresponde al protectorado la competencia para la instrucción de los expedientes a que se refiere este artículo y para la imposición de las sanciones correspondientes.

5. El procedimiento sancionador se sustanciará de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y su desarrollo reglamentario.

CAPÍTULO VII

Régimen fiscal de las fundaciones bancarias

Artículo 49. *Régimen fiscal.*

1. Las fundaciones bancarias tributarán en régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resultará de aplicación el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. Las fundaciones, ordinarias o bancarias, que actúen de forma concertada en una misma entidad de crédito, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 43 de esta Ley tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponda a las fundaciones bancarias con el mismo grado de participación.

3. La Confederación Española de Cajas de Ahorros tendrá el tratamiento fiscal que corresponda a las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 1 del artículo 43 de esta Ley.

Disposición adicional primera. *Fundaciones de carácter especial y fundaciones ordinarias.*

1. Las fundaciones de carácter especial que se hubieran constituido de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, se transformarán en fundaciones bancarias en el plazo de seis meses computados desde la fecha de entrada en vigor de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos previstos en la misma. En caso de que su participación en una entidad de crédito no alcance los niveles previstos en el artículo 32, se transformarán en fundaciones ordinarias.

2. Las fundaciones que a la entrada en vigor de esta Ley mantengan una participación en una entidad de crédito que alcance los niveles previstos en el artículo 32, solo se transformarán en fundaciones bancarias en el caso de que incrementen su participación en la entidad de crédito y en el plazo de seis meses computados desde la fecha en que se

produzca este incremento, o cuando tengan su origen en una caja de ahorros, en el plazo de nueve meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

3. A los supuestos previstos en esta disposición adicional, les será de aplicación lo referido en el artículo 34.3 de esta Ley.

4. Las fundaciones de carácter especial podrán adoptar los acuerdos de transformación que deban aprobarse en cumplimiento de lo dispuesto en esta disposición adicional, por mayoría simple.

[. . .]

Disposición adicional tercera. *Aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines de las fundaciones bancarias.*

Las fundaciones bancarias reguladas en esta Ley no estarán sujetas a los límites establecidos en el artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

[. . .]

Disposición adicional sexta. *Denominación de fundaciones ordinarias procedentes de cajas de ahorros.*

Las fundaciones ordinarias procedentes de una caja de ahorros podrán utilizar en su denominación social y en su actividad las denominaciones propias de las cajas de ahorros de las que procedan.

[. . .]

Disposición adicional octava. *Ampliaciones de la participación de las fundaciones bancarias en una entidad de crédito.*

Las fundaciones bancarias a las que se refiere el artículo 44.3 que acudan a procesos de ampliación del capital social de la entidad de crédito participada no podrán ejercer los derechos políticos correspondientes a aquella parte del capital adquirido que les permita mantener una posición igual o superior al 50 por ciento o de control.

El Banco de España podrá exceptuar lo previsto en el párrafo anterior en caso de que la entidad bancaria participada se halle en alguno de los procesos de actuación temprana, reestructuración o resolución previstos en la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

[. . .]

§ 17

Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. [Inclusión parcial]

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 176, de 25 de julio de 2006
Última modificación: 29 de junio de 2023
Referencia: BOE-A-2006-13371

[. . .]

REGLAMENTO DE LA LEY 38/2003, DE 17 DE NOVIEMBRE, GENERAL DE SUBVENCIONES

TÍTULO PRELIMINAR

Disposiciones generales

CAPÍTULO I

Del ámbito de aplicación

[. . .]

Artículo 5. *Entregas dinerarias sin contraprestación otorgadas por fundaciones del sector público y entes de derecho público dependientes de la Administración General del Estado que se rijan por el derecho privado.*

1. Las entidades vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado a que se refiere el párrafo primero del artículo 3.2 de la Ley General de Subvenciones cuando no actúen en el ejercicio de potestades administrativas y las entidades vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado a que se refiere el párrafo segundo del artículo 3.2 de la citada Ley, así como las fundaciones del sector público estatal, estarán sujetas a los principios de gestión y de información previstos respectivamente en los artículos 8.3 y 20 de la Ley, en las entregas dinerarias que realicen a favor de terceros sin contraprestación.

La concesión de estas entregas se ajustará al procedimiento elaborado por la entidad, de acuerdo con las reglas y principios establecidos en la Ley y en este Reglamento, el cual deberá contemplar los siguientes aspectos:

a) Órgano competente para dictar el acuerdo.

b) El contenido del acuerdo que, en todo caso, deberá contener los siguientes extremos:

1.º Objeto, finalidad y condiciones de la entrega dineraria.
2.º Requisitos que deben reunir los perceptores.
3.º Criterios de selección.
4.º Cuantía máxima de la entrega.

c) Medios de publicidad a utilizar para promover la concurrencia e información a facilitar sobre el contenido de la convocatoria, de acuerdo con lo establecido para la Base de Datos Nacional de Subvenciones y la publicidad de subvenciones y demás ayudas públicas.
d) Tramitación de las solicitudes.
e) Justificación por parte del perceptor del empleo de la ayuda.

2. Las entidades a las que se refiere el apartado 1 de este artículo sólo podrán realizar entregas dinerarias sin contraprestación de forma directa en los supuestos a que se refiere el artículo 22.2 de la Ley.

[. . .]

CAPÍTULO III

Disposiciones Comunes a las Subvenciones

[. . .]

Sección 3.ª Disposiciones relativas a los beneficiarios y a entidades colaboradoras

[. . .]

Artículo 24. *Simplificación de la acreditación del cumplimiento de obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.*

La presentación de declaración responsable sustituirá a la presentación de las certificaciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 22 en los siguientes casos:

1. Las subvenciones que se concedan a Mutualidades de funcionarios, colegios de huérfanos y entidades similares.
2. Las becas y demás subvenciones concedidas a alumnos que se destinen expresamente a financiar acciones de formación profesional reglada y en centros de formación públicos o privados.
3. Las becas y demás subvenciones concedidas a investigadores en los programas de subvenciones destinados a financiar proyectos de investigación.
4. Aquellas en las que la cuantía a otorgar a cada beneficiario no supere en la convocatoria el importe de 3.000 euros.
5. Aquellas que, por concurrir circunstancias debidamente justificadas, derivadas de la naturaleza, régimen o cuantía de la subvención, establezca el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden Ministerial, o el órgano competente en cada Comunidad Autónoma o Entidad Local.
6. Las subvenciones otorgadas a las Administraciones Públicas así como a los organismos, entidades públicas y fundaciones del sector público dependientes de aquéllas, salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras de la subvención.
7. Las subvenciones destinadas a financiar proyectos o programas de acción social y cooperación internacional que se concedan a entidades sin fines lucrativos, así como a federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas.

[. . .]

Sección 5.ª Financiación de las actividades

[. . .]

Artículos 35 a 41.

(Derogados)

Sección 7.ª Garantías

Artículo 42. *Régimen general de garantías.*

1. Procederá la constitución de garantías en los supuestos en los que las bases reguladoras así lo impongan, y en la forma que se determine en las mismas de acuerdo con lo establecido en esta Sección.

En procedimientos en los que concurran varios solicitantes, las bases reguladoras podrán prever que determinados beneficiarios no constituyan garantías cuando, la naturaleza de las actuaciones financiadas o las especiales características del beneficiario así lo justifiquen, siempre que quede suficientemente asegurado el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los mismos.

2. Quedan exonerados de la constitución de garantía, salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras:

a) Las Administraciones Públicas, sus organismos vinculados o dependientes y las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público estatal, así como análogas entidades de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

b) Los beneficiarios de subvenciones concedidas por importe inferior a 3.000 euros, salvo en los supuestos establecidos en el apartado 3 de este artículo.

c) Las entidades que por Ley estén exentas de la presentación de cauciones, fianzas o depósitos ante las Administraciones Públicas o sus organismos y entidades vinculadas o dependientes.

d) Las entidades no lucrativas, así como las federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas, que desarrollen proyectos o programas de acción social y cooperación internacional.

3. Salvo que las bases reguladoras establezcan lo contrario, estarán obligados a constituir garantía las personas o entidades cuyo domicilio se encuentre radicado fuera del territorio nacional y carezcan de establecimiento permanente en dicho territorio y no tengan el carácter de órganos consultivos de la Administración española, sin perjuicio de las especialidades que pudieran establecerse al amparo de la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley.

[. . .]

TÍTULO III

Del reintegro

[. . .]

CAPÍTULO II

Procedimiento de reintegro

[. . .]

Artículo 95. *Cantidades a reintegrar por fundaciones del sector público estatal, organismos o entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado.*

Las deudas por razón de acuerdos de reintegro que tengan con la Administración General del Estado las fundaciones del sector público estatal o los organismos o entidades de derecho público vinculados o dependientes de aquélla podrán extinguirse mediante la

deducción de sus importes en futuros libramientos o mediante su compensación con deudas de la Administración General del Estado vencidas, líquidas y exigibles.

[. . .]

Disposición adicional primera. *Régimen jurídico de los convenios celebrados entre la Administración General del Estado y las sociedades mercantiles y fundaciones del sector público estatal para su financiación.*

1. Los convenios que celebre la Administración General del Estado con sociedades mercantiles y fundaciones del sector público estatal para su financiación se regularán conforme a lo establecido en el artículo 68 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2. El contenido del convenio de colaboración comprenderá las materias previstas en el apartado 1 del artículo 68 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, si bien podrán excluirse alguna de éstas cuando por razón del objeto no sea necesaria su incorporación al mismo.

3. El incumplimiento de los compromisos asumidos por parte de las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público estatal darán lugar a los ajustes y correcciones que se establezcan en el propio convenio.

4. Corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado verificar la correcta y adecuada ejecución del convenio y de los resultados derivados de su aplicación, conforme al régimen de control previsto en el apartado 1 del artículo 171 de la citada Ley. Este control no excluirá el que pueda corresponder a los respectivos departamentos u organismos de los que dependan las entidades que hayan suscrito el correspondiente convenio.

[. . .]

§ 18

Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 66, de 18 de marzo de 2023
Última modificación: 2 de agosto de 2024
Referencia: BOE-A-2023-7053

[. . .]

Disposición adicional cuarta. *Restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro.*

1. La CNMV y el Banco de España, cada uno en el ámbito de su supervisión, aprobarán códigos de conducta que contengan las reglas específicas a las que deberán ajustarse las inversiones financieras temporales que hagan las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro, colegios profesionales, fondos de promoción de empleo, mutuas colaboradoras con la Seguridad Social y, en su caso, las demás entidades sujetas a tipos de gravamen reducidos en el Impuesto sobre Sociedades, que no tengan un régimen específico de diversificación de inversiones con el fin de optimizar la rentabilidad del efectivo de que dispongan y que puedan destinar a obtener rendimientos de acuerdo con sus normas de funcionamiento.

2. Los órganos de gobierno, administración o dirección de las entidades referidas en el apartado anterior deberán presentar un informe anual acerca del grado de cumplimiento de los citados códigos para que lo conozcan el protectorado o sus partícipes, asociados o mutualistas.

[. . .]

§ 19

Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 68, de 20 de marzo de 2007
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2007-5825

[. . .]

TÍTULO II

Competencias de la Comunidad Autónoma

[. . .]

CAPÍTULO II

Competencias

[. . .]

Artículo 79. *Asociaciones, fundaciones y corporaciones de derecho público.*

1. Corresponde a la Comunidad Autónoma, respetando las condiciones básicas establecidas por el Estado para garantizar la igualdad en el ejercicio del derecho y la reserva de ley orgánica, la competencia exclusiva sobre el régimen jurídico de las asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía.

2. Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva sobre las academias y el régimen jurídico de las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía.

3. Corresponden a la Comunidad Autónoma en lo no afectado por el artículo 149.1.18.ª de la Constitución competencias exclusivas sobre:

a) Cámaras de comercio, industria y navegación; cámaras de la propiedad, en su caso, agrarias y cofradías de pescadores, y otras de naturaleza equivalente; consejos reguladores de denominaciones de origen.

b) Colegios profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas de acuerdo con el artículo 36 de la Constitución y con la legislación del Estado.

4. Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia sobre la definición de las corporaciones, los requisitos para su creación y para ser miembros de las mismas en el marco de la legislación básica del Estado.

[. . .]

§ 20

Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Comunidad Autónoma de Andalucía
«BOJA» núm. 117, de 17 de junio de 2005
«BOE» núm. 156, de 1 de julio de 2005
Última modificación: 16 de febrero de 2024
Referencia: BOE-A-2005-11281

EL PRESIDENTE DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

A todos los que la presente vieren, sabed:

Que el Parlamento de Andalucía ha aprobado y yo, en nombre del Rey y por la autoridad que me confieren la Constitución y el Estatuto de Autonomía, promulgo y ordeno la publicación de la siguiente Ley

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS I

La Constitución Española, en su artículo 34.1, reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley. Por otra parte, en su artículo 53.1, nuestra Carta Magna señala que sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo de su Título Primero, entre los que se encuentra, precisamente, el derecho de fundación.

Tras la Constitución, y antes de citar la norma legal que regula específicamente la figura de las fundaciones, es de rigor mencionar otra norma que contiene preceptos de aplicación general, que no son exclusivos de la considerada figura, pero sí aplicables a la misma.

Así, el Código Civil menciona en algunos de sus preceptos a las fundaciones, en aspectos tales como la nacionalidad (artículo 28), personalidad jurídica (artículo 35), regulación de la capacidad civil (artículos 37 y 38), extinción y destino de sus bienes (artículo 39), domicilio (artículo 41) y actuación en la aceptación o repudiación de herencias (artículo 993).

El Código Civil, por tanto, regula las fundaciones desde su perspectiva de persona jurídica, al igual que se hace en el Derecho comparado europeo en general. Regula así el nacimiento y extinción de las mismas. La naturaleza dual del derecho de fundación, con aspectos tanto públicos como privados, hace que estemos ante unas entidades jurídicas de derecho privado, pero destinadas a la consecución de un interés general o público, cual es la satisfacción de determinadas necesidades, que bien pudieran ser de carácter docente, artístico, benéfico, laboral, asistencial, cultural y similares. Esto las convierte en colaboradoras de los poderes públicos en el ejercicio de sus actividades de interés general.

Consecuencia obligada de lo anterior es el sometimiento de las fundaciones a la tutela y protección de los poderes públicos, precisamente como garantía de cumplimiento de la

voluntad fundacional, plasmada en una finalidad de interés general. Es por esto por lo que la normativa que las regule en su conjunto deba ser, no únicamente de carácter civil, sino también de carácter administrativo.

Así es como se llegó a la aprobación por el Estado de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Esta Ley ha sido derogada, casi en su totalidad, por otras dos: la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Esta segunda Ley, en su disposición final primera, establece que diversos de sus preceptos son de aplicación general, al amparo del artículo 149.1 de la Constitución, reglas 1.ª, 6.ª y 8.ª, siendo el resto de sus preceptos de aplicación a las fundaciones de competencia estatal.

II

Por otra parte, el Estatuto de Autonomía para Andalucía establece en su artículo 13.25 que la Comunidad Autónoma de Andalucía tiene competencia exclusiva en materia de fundaciones y asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico-asistencial y similares, que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía. Asimismo, según el artículo 41.2 del propio Estatuto, en el ejercicio de las competencias exclusivas de Andalucía corresponden al Parlamento la potestad legislativa y al Consejo de Gobierno la potestad reglamentaria y la función ejecutiva.

En el ejercicio de sus competencias, hasta el momento actual, la Comunidad Autónoma de Andalucía no había aprobado norma alguna que, de manera integral, regulase las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía. Sin embargo, sí ha efectuado una regulación parcial en distintas normas sectoriales que, de una forma u otra, afectan, aún de forma tangencial, a esta institución.

Así, por Decreto 89/1985, de 2 de mayo, se creó el Registro de Fundaciones Privadas de carácter Cultural y Artístico, Asociaciones y Entidades análogas, y por Orden de 3 de julio de 1985, del Consejero de Cultura, se reguló su funcionamiento.

Por otra parte, la Ley 2/1988, de 4 de abril, de Servicios Sociales de Andalucía, establece en su artículo 17.10 que corresponde a la Administración autonómica el ejercicio del protectorado sobre las fundaciones de carácter social en el ámbito de competencia de dicha Ley.

La Ley 8/1997, de 23 de diciembre, introdujo en la Ley 5/1983, de 19 de julio, General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, un nuevo artículo 6 bis, en el que se regula el régimen económico de las fundaciones en las que sea mayoritaria la representación, directa o indirecta, de la Administración de la Junta de Andalucía, y se establece que para su creación y extinción, así como para la adquisición o pérdida de la representación mayoritaria, se requerirá autorización del Consejo de Gobierno. El artículo 106 de esta misma Ley 5/1983, introducido por la Ley 7/1996, de 31 de julio, establece que las fundaciones bajo protectorado de la Administración de la Junta de Andalucía podrán ser consideradas entidades colaboradoras en la gestión de las subvenciones o ayudas.

Más recientemente, la Ley 12/1999, de 15 de diciembre, del Turismo, establece en su artículo 34.1 e) que las asociaciones, fundaciones y entes cuya finalidad esencial sea el fomento del turismo se inscribirán en el Registro de Turismo de Andalucía.

De mayor importancia en la materia sería la Ley 15/1999, de 16 de diciembre, de Cajas de Ahorros de Andalucía. Según su artículo 2, las Cajas de Ahorro domiciliadas en Andalucía, con o sin Monte de Piedad, son entidades de crédito de naturaleza fundacional y de carácter social, sin ánimo de lucro, que orientan su actividad a la consecución de fines de interés público. Además, en cuanto a su régimen jurídico, se les aplicará, con carácter supletorio y en lo que proceda, la normativa propia de las fundaciones. Esta Ley crea, en su Título III, el Registro de Cajas de Ahorros de Andalucía, adscrito a la Consejería de Economía y Hacienda, el cual consta de tres secciones, inscribiéndose en la tercera de ellas las fundaciones de las Cajas de Ahorros con domicilio social en Andalucía, que gestionen total o parcialmente la obra social. Lo cual no es obstáculo para su inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía, previsto en esta Ley.

En este sentido, y para concluir la exposición de la normativa esencial que, en materia de fundaciones, ha dictado la Comunidad Autónoma de Andalucía, debe recordarse también

que por Decreto 279/2003, de 7 de octubre, se crea el Registro de Fundaciones de Andalucía y se aprueba su reglamento de organización y funcionamiento.

III

Con todo lo anterior, y dada la importancia que tiene en la vida social el ejercicio del derecho de fundación del artículo 34 de la Constitución, considera oportuno el legislador andaluz proceder a la aprobación de una Ley propia de la Comunidad Autónoma en la materia, en consonancia con lo que ya han realizado algunas Comunidades Autónomas de nuestro Estado.

Es, por tanto, una de las pretensiones de la presente Ley dotar a la Comunidad Autónoma de Andalucía de una normativa propia que responda a la realidad sociológica actual y demandas existentes. Otro de sus objetivos, dado el dinamismo y vitalidad de la sociedad civil andaluza, es ofrecer un marco regulador, inspirado fundamentalmente en la libertad, desde una perspectiva de protección, promoción y estímulo de estas instituciones no lucrativas reconocidas constitucionalmente.

Con estricto respeto al marco constitucional, estatutario y legal anteriormente reseñado, la presente Ley pretende regular las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía, con la finalidad de potenciar la creación de estas entidades y su desarrollo y, por tanto, la consecución en su territorio de los fines de interés general que constituyen el objeto fundacional.

Resaltamos con ello la institución de las fundaciones, como instrumento idóneo de participación de la sociedad andaluza en la acción cultural, científica, de bienestar social y otros ámbitos, manifestándose como una expresión creativa del ánimo altruista y solidario de sus miembros. Son, por tanto, entidades no lucrativas con un papel propio que cumplir en el marco del Estado social y democrático de Derecho. Así, se reconoce la vital importancia de las fundaciones en el campo de la acción social, como medio fundamental de coparticipación de los ciudadanos en el sector público, mediante actividades de interés general.

IV

La presente Ley se estructura en diez Capítulos, que constan de cincuenta y siete artículos, seis disposiciones adicionales, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

El Capítulo I regula las disposiciones generales de la Ley, entre las que podemos citar cuestiones tales como su objeto y su ámbito de aplicación, el régimen jurídico de las fundaciones, sus fines y beneficiarios, domicilio y personalidad jurídica, así como las fundaciones extranjeras que actúen en Andalucía.

Por su parte, la constitución de las fundaciones es el contenido del Capítulo II, regulándose aspectos tales como la capacidad para fundar, la constitución de fundaciones por personas jurídico-públicas, los modos de constitución de las fundaciones, y el acto fundacional mortis causa, y figuras tales como la escritura pública de constitución, los Estatutos de la fundación, las fundaciones en proceso de formación y la dotación económica o patrimonial de la fundación.

El Capítulo III se dedica al gobierno de las fundaciones. Se regula así el Patronato, como tal órgano de gobierno, su composición y cargos, la forma de aceptación del cargo de patrono, la gratuidad del mismo, la delegación de sus facultades o la gerencia u otros órganos de asistencia, la forma de adopción de los acuerdos, las actas y las obligaciones y responsabilidad de los patronos, así como su cese, sustitución y suspensión.

El régimen económico de las fundaciones reviste una gran importancia y a ello se dedica el contenido del Capítulo IV de la Ley. Se regula así la titularidad de los bienes y derechos de la fundación, la administración del patrimonio de la misma y su disposición, la enajenación y gravamen de los bienes de la fundación, y la posibilidad de adquirir bienes por herencia o donación.

En el Capítulo V se regula el funcionamiento y actividad de las fundaciones, estableciéndose sus principios de actuación y refiriéndose a la obtención y destino de sus ingresos, sus actividades económicas, su contabilidad y presupuestos, aprobación y presentación de cuentas, así como a las figuras de la auditoría y la autocontratación.

Una vez creada una fundación, la vida de ésta puede sufrir ciertas vicisitudes que provoquen cambios relevantes en la misma, incluso su propia extinción y liquidación. Estas circunstancias, como las posibles fusiones, deben manifestarse, en su caso, en una modificación de los Estatutos. Todo esto se recoge en el Capítulo VI de la Ley.

Por su parte, los Capítulos VII, VIII y IX de la Ley regulan tres figuras de gran importancia, como son el Protectorado de las Fundaciones Andaluzas, el Registro de Fundaciones de Andalucía y el Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía, respectivamente.

Por último, el Capítulo X establece determinadas previsiones específicas para las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que serán aquellas en las que exista una representación mayoritaria, ya sea ésta económica o en los órganos de la fundación, directa o indirecta, de la Junta de Andalucía.

Finalmente, en las disposiciones adicionales se enumeran, en primer lugar, los preceptos de esta Ley que se han redactado conforme a la normativa de aplicación general de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Asimismo, se abordan determinados aspectos relativos a las fundaciones de las Cajas de Ahorros y Universidades; se regula la posibilidad de requerir del Registro de Fundaciones de competencia estatal o de los Protectorados del mismo ámbito la documentación e información relativas a las fundaciones domiciliadas en Andalucía, así como ciertas obligaciones de los fedatarios públicos. En las disposiciones transitorias, de una parte, se establece un plazo de tres años, desde la entrada en vigor de esta Ley, para que las fundaciones preexistentes adapten a la misma sus Estatutos y, de otro lado, se regula el régimen transitorio de los Protectorados actualmente existentes y la adaptación a esta Ley de los Estatutos de las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el plazo de un año desde su entrada en vigor.

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto de la Ley y ámbito de aplicación.*

1. La presente Ley tiene por objeto la regulación de las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.25 del Estatuto de Autonomía.

2. Son fundaciones las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro y que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

3. Se consideran incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Ley las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía, entendiéndose por tales aquellas fundaciones cuya actividad, sin perjuicio del establecimiento de relaciones instrumentales con terceros en diferente ámbito territorial, sea desarrollada en Andalucía, y así se disponga en sus Estatutos.

Asimismo, estarán incluidas en el ámbito de aplicación de esta Ley las delegaciones de las fundaciones extranjeras que desarrollen principalmente sus actividades en Andalucía.

Artículo 2. *Régimen jurídico de las fundaciones.*

Las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos y, en todo caso, por la Ley.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado y de respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, o cualesquiera otros de análoga naturaleza, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y

atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica y desarrollo tecnológico, o de establecimiento de vínculos de solidaridad entre las personas y los territorios.

2. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

4. No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias tanto de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, como de la Ley 1/1991, de 3 de julio, de Patrimonio Histórico de Andalucía, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Artículo 4. *Personalidad jurídica.*

1. Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Andalucía. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la Ley.

2. Las entidades inscritas en el Registro al que se refiere el apartado anterior podrán utilizar la denominación de Fundación Andaluza.

Artículo 5. *Denominación.*

1. La denominación de las fundaciones se ajustará a las siguientes reglas:

a) Deberá figurar la palabra «fundación», y no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra previamente inscrita en los Registros de Fundaciones.

b) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.

c) No podrá formarse exclusivamente con el nombre de España, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio de las entidades fundadoras.

d) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador deberá contar con su consentimiento expreso o, en caso de ser incapaz, con el de su representante legal.

e) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales, o induzcan a error o confusión respecto de la naturaleza o actividad de la fundación.

f) Se observarán las prohibiciones y reservas de denominación previstas en la legislación vigente.

2. No se admitirá ninguna denominación que incumpla cualquiera de las reglas establecidas en el apartado anterior, o conste que coincide o se asemeja con la de una entidad preexistente inscrita en otro Registro público, o con una denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

Artículo 6. *Domicilio.*

1. Deberán estar domiciliadas en Andalucía las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro del territorio andaluz.

2. Las fundaciones tendrán su domicilio estatutario en el lugar donde se encuentre la sede de su Patronato, o bien en el lugar en que desarrollen principalmente sus actividades.

Las fundaciones que se inscriban en el Registro previsto en la presente Ley para desarrollar una actividad principal en el extranjero tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato en Andalucía.

Artículo 7. *Fundaciones extranjeras.*

1. Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable y desarrollen principalmente sus actividades en Andalucía deberán mantener una delegación en territorio andaluz, que constituirá su domicilio a los efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones de Andalucía.
2. La fundación extranjera que pretenda su inscripción deberá acreditar ante el citado Registro que ha sido válidamente constituida con arreglo a su ley personal. La inscripción podrá denegarse cuando no se acredite la circunstancia señalada en el párrafo anterior, así como cuando los fines no sean de interés general con arreglo al ordenamiento español.
3. Las fundaciones extranjeras que incumplan los requisitos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de «fundación».
4. Las delegaciones en Andalucía de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado previsto en el Capítulo VII de la presente Ley, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones andaluzas.

CAPÍTULO II

De la constitución de las fundaciones

Artículo 8. *Capacidad para fundar.*

1. Podrán constituir fundaciones tanto las personas físicas como las personas jurídicas, ya sean éstas públicas o privadas.
2. Las personas físicas requerirán de capacidad para disponer gratuitamente, ínter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación.
3. Las personas jurídicas privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a sus Estatutos o a la legislación que les resulte aplicable. Las de índole institucional deberán contar con el acuerdo de su órgano rector.
4. Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

Artículo 9. *Modalidades de constitución.*

1. La fundación podrá constituirse por actos ínter vivos o mortis causa.
2. La constitución de la fundación por acto ínter vivos se realizará mediante escritura pública con el contenido que determina el artículo 11 de la presente Ley.

Artículo 10. *Acto fundacional mortis causa.*

1. La constitución de la fundación por acto mortis causa se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos en el artículo siguiente para la escritura pública de constitución.
2. Si en la constitución de una fundación por acto mortis causa el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por la ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial.

Artículo 11. *Escritura pública de constitución.*

La escritura pública de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadores, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas, y en ambos casos, su nacionalidad y domicilio y número de identificación fiscal.

b) La voluntad de constituir una fundación.

c) La dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación.

d) Los Estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las previsiones del artículo siguiente.

e) La identificación de las personas que integran el Patronato así como su aceptación, si la misma se efectúa en el momento fundacional.

f) La certificación del Registro de Fundaciones de Andalucía que acredite que la denominación pretendida no coincide o se asemeja, de manera que pudiera crear confusión, con la de alguna otra fundación previamente inscrita o con alguna denominación sobre cuya utilización exista reserva temporal. Para emitir dicha certificación, el Registro de Fundaciones de Andalucía consultará previamente con la sección de denominaciones del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Artículo 12. *Estatutos de la fundación.*

1. En los Estatutos de las fundaciones se hará constar:

a) La denominación de la entidad.

b) Los fines fundacionales.

c) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

d) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.

e) La composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.

f) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que el fundador o los fundadores tengan a bien establecer.

2. Toda disposición de los Estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador que sea contraria a la Ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquélla. En este último caso, no procederá la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 13. *Fundaciones en proceso de formación.*

1. Otorgada la escritura fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía, el Patronato de la fundación realizará, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora, sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica.

2. Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que los patronos hubiesen instado la inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía, el Protectorado procederá a cesar a los patronos, quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción.

Asimismo, el Protectorado procederá a nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 14. *Dotación de la fundación.*

1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los treinta mil euros.

En cualquier caso, el fundador deberá justificar la adecuación de la dotación a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

2. Si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos, del veinticinco por ciento de la cuantía establecida, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación. Si la aportación no es dineraria, deberá incorporarse a la escritura de constitución tasación realizada por un experto independiente. En uno y otro caso, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el notario autorizante, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que llevan aparejada ejecución.

4. Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

5. En ningún caso se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos.

CAPÍTULO III

Del gobierno de las fundaciones

Artículo 15. *Patronato de la fundación.*

1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma.

2. Corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Artículo 16. *Composición del Patronato.*

1. El Patronato es un órgano colegiado que ha de estar integrado, como mínimo, por tres personas físicas o jurídicas, ya sean éstas públicas o privadas, que se denominarán patronos y tendrán las obligaciones previstas en el artículo 24 de la presente Ley.

2. Las personas físicas, que deberán poseer plena capacidad de obrar y no podrán estar inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos, pueden ser designadas directamente o por razón de su cargo. Cuando la cualidad de patrono sea atribuida a la persona titular de un cargo, podrá actuar en su nombre la persona que legalmente lo sustituya. Excepto tal previsión, los patronos personas físicas no pueden delegar la representación, debiendo ejercer su cargo de patrono personalmente. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro patrono por él designado. Esta actuación será siempre para actos concretos y deberá ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el representado formule por escrito.

3. Las personas jurídicas integrantes del Patronato han de estar representadas en el mismo, de una manera estable, por la persona física que tenga su representación de acuerdo con las normas que la regulen, o por alguna otra persona física designada con esta finalidad por el órgano competente. Si la persona física designada lo es por razón de su cargo, es aplicable lo que establece el apartado anterior por lo que respecta a la posibilidad de sustitución.

4. El nombramiento de patronos se ha de inscribir en el Registro de Fundaciones de Andalucía. En el caso de personas jurídicas, también se ha de inscribir el nombre de la persona que tiene la representación.

Artículo 17. *Cargos.*

1. El Patronato deberá elegir, de entre sus miembros, a un Presidente, salvo que su designación estuviera ya prevista de alguna otra manera en la escritura de constitución o en los Estatutos.

2. El Patronato elegirá también a un Secretario, a quien le corresponderán, además de las tareas que aquél le asigne, la de certificación de los acuerdos adoptados por el propio Patronato. El cargo de Secretario podrá recaer tanto en un patrono como en otra persona distinta, si bien en este último supuesto el Secretario tendrá voz, pero no voto.

Artículo 18. *Aceptación del cargo de patrono.*

1. Los patronos comenzarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado de manera expresa el cargo, que podrá hacerse por cualquiera de las formas siguientes:

a) En documento público.

b) En documento privado con firma electrónica reconocida o con firma manuscrita legitimada notarialmente.

c) Mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

d) Ante el patronato de la fundación, cuya acreditación se realizará mediante certificación expedida por el secretario, con firma electrónica reconocida o con firma manuscrita legitimada notarialmente.»

2. En todo caso, la aceptación de los patronos será inscrita en el Registro de Fundaciones de Andalucía y notificada formalmente al Protectorado.

Artículo 19. *Gratuidad del cargo de patrono.*

1. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente, sin que puedan percibir retribución alguna, ni en dinero ni en especie, por el desempeño de su función. No obstante, sí tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasione, salvo disposición en contra del fundador.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, de conformidad con lo establecido para la autocontratación en el artículo 39.

Artículo 20. *Delegación de facultades y apoderamientos.*

1. Salvo prohibición expresa de los Estatutos, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, con funciones y responsabilidades mancomunadas o solidarias, según se determine. No serán delegables, en ningún caso, los siguientes actos:

a) La aprobación de las cuentas y del plan de actuación.

b) La modificación de los Estatutos.

c) La fusión, extinción o liquidación de la fundación.

d) Los actos de constitución de otra persona jurídica, los de participación o venta de participaciones en otras personas jurídicas cuyo importe supere el veinte por ciento del activo de la fundación, el aumento o la disminución de la dotación, y también los de fusión, de escisión, de cesión global de todos o de parte de los activos y los pasivos, o los de disolución de sociedades u otras personas jurídicas.

e) Todos aquellos otros actos que requieran la autorización del Protectorado o estén sujetos a declaración responsable ante este.

2. Igualmente, el Patronato podrá otorgar y revocar poderes generales y especiales, salvo que los Estatutos dispongan lo contrario.

3. Tanto las delegaciones permanentes como los apoderamientos, que no sean para pleitos, así como sus revocaciones, deberán ser inscritos en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

4. La delegación de facultades en miembros del patronato quedará sin efecto cuando la persona delegada deje de pertenecer al patronato. El Registro de Fundaciones de Andalucía, de oficio o a instancia del patronato, procederá a inscribir dicha circunstancia.

Artículo 21. *Gerencia.*

1. En los Estatutos se podrá encomendar el ejercicio de la gestión ordinaria o administrativa de las actividades de la fundación a un gerente o cargo similar, que podrá ser persona física o jurídica, pero siempre con acreditada solvencia técnica al respecto, y con la remuneración adecuada a las funciones desempeñadas.
2. Su nombramiento y cese deberán notificarse al Protectorado de las Fundaciones Andaluzas y serán objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía.
3. Igualmente, también en los Estatutos se podrá prever la existencia de otros órganos de asistencia al Patronato, sin perjuicio de lo establecido anteriormente.

Artículo 22. *Adopción de acuerdos.*

1. El Patronato estará válidamente constituido para poder adoptar acuerdos cuando esté presente o representada más de la mitad de los miembros que lo integren, salvo que en los estatutos se recoja como quórum una mayoría superior.
2. El Patronato adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los estatutos.
3. En el supuesto de producirse conflicto de intereses o derechos entre la fundación y alguno de sus patronos, los afectados no participarán en la decisión que deba adoptar el Patronato, que es el órgano competente para determinar, por mayoría simple de los asistentes, si concurre o no dicho conflicto.
4. En las sesiones del Patronato, cada patrono dispondrá de un voto, sin que sea posible establecer la figura del voto ponderado.

Artículo 23. *Actas.*

Las fundaciones deben llevar un libro de actas, que ha de reunir las actas de las reuniones del Patronato y demás órganos de la fundación, autenticadas en la forma que establezcan los Estatutos o, en su defecto, con la firma del Secretario y el visto bueno del Presidente.

Artículo 24. *Obligaciones de los patronos.*

Los patronos tienen, además de las obligaciones que los Estatutos pudieran establecer, las siguientes:

a) Cumplir y hacer cumplir fielmente los fines fundacionales, de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley, en la legislación estatal aplicable y en los Estatutos.
b) Administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo plenamente el rendimiento, utilidad y productividad de los mismos, según los criterios económico-financieros de un buen gestor.
c) Asistir a las reuniones del Patronato y velar por la legalidad de los acuerdos que en él se adopten.
d) Realizar los actos necesarios para la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 25. *Responsabilidad de los patronos.*

1. Los patronos deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal.
2. Los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo, y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél.

3. La acción de responsabilidad se entablará ante la autoridad judicial, y en nombre de la fundación:

a) Por el propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado, en cuya adopción no participará el patrono afectado.
b) Por el Protectorado, en los términos establecidos en el artículo 45.2 de la presente Ley.
c) Por los patronos disidentes o ausentes, en los términos del apartado anterior, así como por el fundador cuando no fuere patrono.

Artículo 26. *Cese de los patronos.*

1. El cese de los patronos de una fundación se producirá en los siguientes supuestos:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por la extinción de la persona jurídica.
b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo que establezca la Ley.
c) Por cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados miembros del Patronato.
d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia prevista en el artículo 25.1 de la presente Ley, si así se declara en resolución judicial.
e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad por los actos mencionados en el apartado 2 del artículo anterior.
f) Por el transcurso del plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haber instado la inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía.
g) Por el transcurso del período de su mandato, si fueron nombrados por un determinado tiempo.
h) Por renuncia, que podrá llevarse a cabo por cualquiera de los medios y mediante los trámites previstos para la aceptación.
i) Por las causas establecidas válidamente para el cese en los Estatutos.

2. El cese de los patronos se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 27. *Sustitución y suspensión de los patronos.*

1. La sustitución de los patronos se producirá en la forma prevista en los Estatutos. Cuando ello no fuera posible, se procederá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 de esta Ley, quedando facultado el Protectorado de las Fundaciones Andaluzas, hasta que la modificación estatutaria se produzca, para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación.
2. Si el número de patronos fuese en algún momento inferior a tres, los subsistentes, en un plazo de treinta días, deberán comunicarlo al Protectorado, que podrá ejercer cualquiera de las siguientes opciones:

a) Completar por sí mismo el número mínimo de patronos.
b) Instar la disolución de la fundación, si se apreciase que la misma no es viable.

3. Si en algún momento en la vida de la fundación faltaren todos los miembros del Patronato, cualquiera que fuera la causa, el Protectorado, cuando tenga conocimiento de ello, deberá designar nuevos patronos o bien instar la disolución de la fundación.
4. La suspensión de los patronos podrá ser acordada cautelarmente por el juez cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad.
5. La sustitución y la suspensión de los patronos se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

CAPÍTULO IV

Del régimen económico de las fundaciones

Artículo 28. *Titularidad de bienes y derechos.*

1. El patrimonio de la fundación está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.

2. Su administración y disposición corresponderá al Patronato, en la forma establecida en los Estatutos y con sujeción a la presente Ley.

3. La fundación figurará como titular de cuantos bienes o derechos integren su patrimonio, los cuales se harán constar en su inventario anual, realizado conforme a la normativa de contabilidad aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

4. El órgano de gobierno de la fundación promoverá, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran el patrimonio de ésta en el Registro de Fundaciones de Andalucía y demás Registros públicos correspondientes.

Artículo 29. *Herencias y donaciones.*

1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1024 del Código Civil.

2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas serán comunicadas por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, según las atribuciones previstas en el artículo 45.1 g) de la presente Ley.

Artículo 30. *Enajenación y gravamen.*

1. La enajenación, gravamen o cualesquiera otros actos de disposición o de administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, constituyan o no dotación, serán a título oneroso, debiendo estar justificada en todo caso la necesidad o conveniencia de tales actos así como la inversión prevista de la contraprestación, salvo que se trate de prestaciones propias del cumplimiento del fin fundacional.

2. Requerirá la previa autorización del Protectorado la enajenación o gravamen de los siguientes elementos del patrimonio de la fundación:

a) Bienes o derechos que formen parte de la dotación.

b) Bienes o derechos que, sin formar parte de la dotación, estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales.

c) Bienes o derechos que, con independencia de su objeto, representen un valor superior al veinte por ciento del activo de la fundación que resulte de su último balance anual aprobado.

Se entenderá, a los efectos de la letra b), que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuando dicha vinculación esté contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador o del Patronato de la fundación, o de la persona física o jurídica, pública o privada, que realice una aportación voluntaria a la fundación, y siempre respecto de los bienes y derechos aportados. Igualmente, tal vinculación podrá realizarse por resolución motivada del Protectorado o de la autoridad judicial.

3. Los restantes actos de disposición de aquellos bienes y derechos de la fundación, distintos de los referidos en el apartado anterior, incluida la transacción o compromiso, y de gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, deberán ser comunicados por el patronato al Protectorado cuando superen la cuantía de 150.000 euros o

representen un valor superior al diez por ciento del activo de la fundación que resulte de su último balance anual aprobado, en el plazo máximo de treinta días hábiles siguientes a su realización.

En el caso de bienes de interés cultural, estos actos de disposición o gravamen deberán ser siempre comunicados al Protectorado en el plazo máximo de treinta días hábiles a su realización.

El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, cuando los acuerdos del patronato fueran lesivos para la fundación, según las atribuciones previstas en el artículo 45.1.g).

4. Se harán constar anualmente, en el Registro de Fundaciones de Andalucía y al término de cada ejercicio económico, las enajenaciones o gravámenes referidos en los apartados anteriores y, además, todos aquellos que supongan una alteración superior al diez por ciento del activo de la fundación.

Del mismo modo, se inscribirán en el Registro de la Propiedad o en el Registro público que corresponda por razón del objeto, y se reflejarán en el Libro Inventario de la fundación.

CAPÍTULO V

Del funcionamiento y actividad de las fundaciones

Artículo 31. *Principios de actuación.*

Las fundaciones están obligadas a:

a) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la Ley y sus Estatutos, a los fines fundacionales.

b) Actuar con criterios de imparcialidad, objetividad, igualdad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

c) Informar de manera generalizada de sus fines y actividades para el conocimiento de sus eventuales beneficiarios y demás interesados.

Artículo 32. *Obtención de ingresos.*

Las fundaciones podrán obtener ingresos por las actividades que desarrollen o los servicios que presten a sus beneficiarios, siempre que ello no sea contrario a la voluntad fundacional, no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios y no desvirtúe el interés general de la finalidad de la fundación ni el carácter no lucrativo de la entidad.

Artículo 33. *Actividades económicas.*

1. Las fundaciones podrán realizar, por sí mismas, actividades económicas, cuando éstas estén directamente relacionadas con el fin fundacional o sean necesarias para el sostenimiento de la actividad fundacional, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, de acuerdo con lo previsto en los siguientes apartados.

2. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles o civiles en las que haya que responder personalmente por las deudas sociales.

3. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación, salvo que en el plazo máximo de un año se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

4. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria, deberán dar cuenta inmediata de dicha circunstancia al Protectorado.

Se entenderá por participación mayoritaria aquella que represente más del cincuenta por ciento del capital social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos tanto las participaciones mayoritarias que se adquieran en un solo acto como las adquisiciones

sucesivas de participaciones minoritarias, cuya acumulación dé lugar a que la fundación ostente una posición dominante en la sociedad de que se trate.

5. En todo caso, el resultado neto de las actividades mercantiles deberá destinarse al cumplimiento de los fines de la fundación.

Artículo 34. *Contabilidad.*

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

2. El Patronato de la Fundación confeccionará, en referencia al anterior ejercicio económico, las cuentas anuales, que comprenden el balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria. Los citados documentos forman una unidad, debiendo ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

En el balance de situación se expresarán los bienes y derechos que constituyen el activo de la entidad y las obligaciones y los fondos propios que forman el pasivo. La cuenta de resultados comprenderá los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo.

La memoria completará, ampliará y comentará la información contenida en el balance de situación y en la cuenta de resultados. Además de ello, incluirá las actividades fundacionales y la gestión económica, el cuadro de financiación, el exacto grado de cumplimiento del plan de actuación y los fines de la entidad, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, así como los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines. Asimismo, incluirá las variaciones patrimoniales y los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación de la fundación.

3. La memoria de las cuentas anuales incluirá el inventario de los elementos patrimoniales, donde conste la valoración de los bienes, derechos y obligaciones de la fundación integrantes de su balance, distinguiendo de manera individualizada cada uno de los bienes, derechos y obligaciones que lo componen.

4. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios establecida en la legislación mercantil se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

5. En los términos que se determine reglamentariamente se podrá establecer un modelo simplificado para la contabilidad de aquellas fundaciones cuyo activo al cierre del ejercicio no supere los ciento cincuenta mil euros.

6. La contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, cuando realicen actividades económicas, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos previstos en el citado Código para la sociedad dominante.

Artículo 35. *Auditoría.*

1. Se someterán a auditoría externa las cuentas anuales de las fundaciones en las que concurran, en la fecha de cierre del ejercicio y durante dos años consecutivos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de su patrimonio supere los dos millones cuatrocientos mil euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a dos millones cuatrocientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a treinta.

d) Que el valor de las enajenaciones o gravámenes de bienes y derechos de la fundación realizados durante el ejercicio económico supere el cincuenta por ciento del valor total de su patrimonio.

e) Cuando el precio del contrato o contratos a que se refiere el artículo 39 de esta Ley suponga más del quince por ciento de los gastos totales del ejercicio.

2. También se someterán a auditoría externa aquellas cuentas que, a juicio del Patronato de la fundación o del Protectorado, presenten especiales circunstancias que así lo aconsejen, en relación con la cuantía del patrimonio o con el volumen de gestión.

3. La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría.

Artículo 36. *Aprobación y presentación de cuentas.*

1. Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato, dentro de los seis meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio, y serán firmadas por el Secretario, con el visto bueno del Presidente.

2. Dichas cuentas anuales se presentarán al Protectorado en el plazo de veinte días hábiles, a contar desde su aprobación por el Patronato. En su caso, se acompañarán del informe de auditoría.

3. No podrán percibir subvenciones ni ayudas públicas de la Administración de la Junta de Andalucía aquellas fundaciones que no hayan cumplido con la obligación de presentar las cuentas al Protectorado en el plazo establecido para ello, sin perjuicio de las responsabilidades en que, conforme a la Ley, pudieran incurrir.

4. El Protectorado, una vez examinadas las cuentas anuales y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

5. El Registro de Fundaciones de Andalucía podrá no inscribir los actos relativos a las fundaciones que no hayan cumplido con la obligación de presentar las cuentas anuales en el plazo fijado, excepto el cese de patronos o patronas, la revocación de delegaciones de facultades o poderes, la extinción y liquidación de la fundación, los nombramientos de las personas liquidadoras y las resoluciones dictadas por la autoridad judicial o administrativa. Las inscripciones se reanudarán una vez que las cuentas anuales sean presentadas al Protectorado o haya prescrito dicha obligación.

Artículo 37. *Plan de actuación.*

El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en el último trimestre de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

Artículo 38. *Destino de ingresos.*

1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales al menos el setenta por ciento de las rentas e ingresos obtenidos de las explotaciones económicas que se desarrollen o que se obtengan por cualquier concepto, previa deducción de los gastos realizados para la obtención de tales rentas e ingresos.

2. Para el cálculo de los gastos realizados para la obtención de las rentas e ingresos a los que se refiere el apartado anterior podrá deducirse, en su caso, la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de tributos, excluyendo de dicho cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios.

3. Deberá destinarse a incrementar la dotación o las reservas, según acuerdo del Patronato, el resto de rentas e ingresos que no deban dedicarse a cumplir la obligación establecida en el apartado 1 de este artículo, una vez deducidos los gastos de administración, cuya cuantía máxima se determinará reglamentariamente.

Los gastos de administración serán aquellos directamente ocasionados a los órganos de gobierno por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y los que los patronos tienen derecho a reembolsarse por el desempeño de su cargo, según lo dispuesto en el artículo 19 de la presente Ley.

4. Para el cálculo de las rentas e ingresos a los que se refiere el apartado 1 de este artículo no serán computables las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, incluidos los donativos y los ingresos extraordinarios obtenidos por enajenaciones de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia, ya sea en el momento de la constitución de la fundación o en otro posterior.

5. El plazo para el cumplimiento de la obligación contenida en el apartado 1 de este artículo será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido dichos ingresos y los tres años siguientes al cierre del ejercicio.

Artículo 39. *Autocontratación.*

1. Se entiende por autocontratación la celebración de un contrato entre un patrono, en nombre propio o de un tercero, con la fundación, así como la designación como patrono de una persona, natural o jurídica, que mantengan un contrato en vigor con la fundación.

2. La autocontratación exigirá que concurran razones que justifiquen el interés que reviste para la fundación, así como la suficiencia de recursos de esta para proceder a la formalización del contrato con el patrono o para el mantenimiento del contrato de la persona que se pretende nombrar como miembro del patronato.

3. La autocontratación requerirá la presentación de declaración responsable ante el Protectorado, excepto cuando se trate de una fundación del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que será necesario autorización previa del Protectorado.

CAPÍTULO VI

De la modificación, fusión, extinción y liquidación de las fundaciones

Artículo 40. *Modificación de los Estatutos.*

1. El Patronato podrá acordar la modificación de los Estatutos de la fundación siempre que resulte conveniente en interés de la misma, salvo que el fundador lo haya prohibido.

2. Cuando las circunstancias que presidieron la constitución de la fundación hayan variado de manera que ésta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus Estatutos, el Patronato deberá acordar la modificación de los mismos, salvo que para este supuesto el fundador haya previsto la extinción de la fundación.

3. Si el Patronato no da cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior, el Protectorado le requerirá para que lo cumpla, solicitando en caso contrario de la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de Estatutos requerida.

4. La modificación o nueva redacción de los Estatutos acordada por el Patronato deberá ser comunicada al Protectorado, quien podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación del correspondiente acuerdo del Patronato.

5. La modificación o nueva redacción habrá de ser formalizada en escritura pública e inscrita en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 41. *Fusión.*

1. Las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado.

2. El acuerdo de fusión de las fundaciones interesadas deberá ser razonado. El Protectorado podrá oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas.

3. La fusión podrá realizarse por la absorción de una fundación a otra u otras que se extinguen, o bien mediante la creación de una nueva fundación a la que se transmitirán en bloque los patrimonios de las fusionadas que se extinguen.

4. La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía. La escritura pública contendrá los Estatutos de la fundación resultante de la fusión, así como la identificación de los miembros de su primer Patronato.

5. Cuando una fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el Protectorado podrá requerirla para que se fusione con otra de análogos fines que haya manifestado ante el Protectorado su voluntad favorable a dicha fusión, siempre que el fundador no lo hubiera prohibido.

Frente a la oposición de aquélla, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que ordene la referida fusión.

Artículo 42. *Causas y formas de extinción.*

1. La fundación se extinguirá:

a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.

c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la presente Ley.

d) Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.

e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.

f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

2. En el supuesto de la letra a) del apartado anterior, la fundación se extinguirá de pleno derecho.

En los supuestos contemplados en las letras b), c) y e) del apartado anterior, la extinción de la fundación requerirá acuerdo del Patronato ratificado por el Protectorado. Si no hubiese acuerdo del Patronato, o éste no fuese ratificado por el Protectorado, la extinción de la fundación requerirá resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado o por el Patronato, según los casos.

3. En el supuesto de la letra f) del apartado 1 de este artículo, se requerirá resolución judicial motivada.

4. El acuerdo de extinción o, en su caso, la resolución judicial se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 43. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, salvo en los supuestos en que tiene lugar como consecuencia de una fusión, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato bajo el control del Protectorado. El Patronato no tendrá más facultades que la de cobrar créditos, satisfacer las deudas y formalizar los actos pendientes de ejecución, sin que pueda contraer más obligaciones, salvo las que sean necesarias para la liquidación.

Terminadas las citadas operaciones, se formará el oportuno balance de liquidación, que deberá ser aprobado por el Patronato y sometido a la ratificación por el Protectorado.

2. Concluida la liquidación conforme a las reglas expuestas, se hará constar en el Registro de Fundaciones de Andalucía su baja, a solicitud del Patronato, por un escrito dirigido al considerado Registro, al que se acompañará la certificación del acuerdo aprobatorio del balance de liquidación, la ratificación del mismo por el Protectorado y una copia de los documentos en que se hayan formalizado las operaciones a que se refiere el apartado siguiente. No obstante la baja de la fundación en el Registro, si resultan operaciones pendientes de ejecución o formalización, deberán ser llevadas a cabo por el Protectorado.

3. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general, que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquéllos, que hayan sido designados en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida, y que desarrollen principalmente sus actividades en Andalucía. En su defecto, este destino podrá ser decidido, en favor de las mismas fundaciones y entidades

mencionadas, por el Patronato, cuando tenga reconocida esta facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas de naturaleza no fundacional, siempre que persigan fines de interés general.

5. Las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas podrán prever en sus Estatutos que los bienes y derechos resultantes de la liquidación reviertan a su fundador.

CAPÍTULO VII

Del Protectorado de las Fundaciones Andaluzas

Artículo 44. *Protectorado.*

1. El Protectorado de las Fundaciones Andaluzas es el órgano administrativo de asesoramiento y apoyo técnico de las fundaciones, que velará por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de aquéllas.

2. El Protectorado de las Fundaciones Andaluzas será ejercido por la Consejería competente en materia de fundaciones, en la forma que se determine reglamentariamente.

3. El Protectorado ejerce las funciones que le atribuye la presente Ley y demás legislación aplicable, respecto de las entidades inscritas en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

Artículo 45. *Funciones.*

1. Al Protectorado de las Fundaciones Andaluzas le corresponden las siguientes funciones:

a) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución sobre la normativa aplicable a dicho proceso, y a las fundaciones ya inscritas sobre aquellas cuestiones que se refieran tanto a su régimen jurídico, económico-financiero y contable como a las actividades a realizar en cumplimiento de sus fines.

b) Informar sobre la adecuación y suficiencia de la dotación y sobre la idoneidad de los fines de las fundaciones en proceso de constitución.

c) Velar por el cumplimiento adecuado de los fines fundacionales de acuerdo con la voluntad del fundador y teniendo en cuenta la consecución del interés general, así como interpretar, suplir e integrar la voluntad del fundador cuando fuere necesario, conforme a esta Ley.

d) Velar por la integridad, suficiencia y rentabilidad del patrimonio fundacional y verificar si los recursos económicos de las fundaciones han sido aplicados al cumplimiento de los fines fundacionales, en los términos previstos en los Estatutos y en la Ley, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria.

e) Difundir la existencia y actividades de las fundaciones.

f) Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo, designar nuevos patronos o, en los casos indicados por la Ley, instar la disolución de la fundación.

g) Ejercitar la acción de responsabilidad de los patronos en los supuestos contemplados en la presente Ley.

h) Garantizar la legalidad de las modificaciones de Estatutos, fusiones y extinciones de las fundaciones, instando, en su caso, las correspondientes acciones judiciales.

i) Controlar el proceso de liquidación de las fundaciones.

j) Procurar la efectiva y adecuada utilización de la denominación «fundación», denunciando, en su caso, ante la autoridad competente, su utilización por otra clase de entidades.

k) Resolver las solicitudes de autorización o aprobación que, conforme a lo dispuesto en esta Ley, la precisen.

l) Clasificar a las fundaciones en función de los fines que persiguen.

m) Cuantas otras funciones le confieran las leyes.

2. En todo caso, el Protectorado está legitimado para ejercitar la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 25.2 de la presente Ley y para instar el cese de los patronos en el supuesto contemplado en la letra d) del artículo 26.1 de la misma.

Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

3. Cuando el Protectorado encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada.

Artículo 46. *Régimen jurídico de los actos del Protectorado.*

1. La tramitación de las autorizaciones a que hace referencia la presente Ley se regirá por lo prescrito en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, siendo el plazo de resolución y notificación de tres meses.

Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, podrán entenderse estimadas las solicitudes, sin perjuicio de la resolución que debe dictarse en los términos del artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

2. El plazo para resolver y notificar se suspenderá cuando la solicitud no reúna los requisitos necesarios o no se presenten debidamente documentados y el Protectorado de las Fundaciones Andaluzas así lo estime mediante acto motivado que notificará al Patronato, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido.

Artículo 47. *Intervención temporal.*

1. Si el Protectorado advirtiera una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación, o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, requerirá del Patronato, una vez oído éste, la adopción de las medidas que estime pertinentes para la corrección de aquéllas.

2. Si el requerimiento al que se refiere el apartado anterior no fuese atendido en el plazo que al efecto se señale, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del Patronato, la intervención temporal de la fundación.

Autorizada judicialmente la intervención de la fundación, el Protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del Patronato durante el tiempo que determine el juez. La intervención quedará alzada al expirar el plazo establecido, salvo que se acceda a prorrogarla mediante una nueva resolución judicial.

3. La resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la fundación se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Andalucía. Asimismo, será objeto de inscripción la demanda que se interponga solicitando aquélla.

Artículo 48. *Recursos jurisdiccionales.*

1. Los actos del Protectorado ponen fin a la vía administrativa y serán impugnables ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

2. Las resoluciones dictadas en los recursos contra la calificación del Registro de Fundaciones de Andalucía ponen fin a la vía administrativa y podrán ser impugnadas ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

3. Corresponderá al Juzgado de Primera Instancia del domicilio de la fundación conocer, de acuerdo con los trámites del proceso declarativo que corresponda, de las pretensiones a las que se refieren los artículos 10.2, 13.2, 25.2, 26.1 d), 27.4, 40.3, 41.5, 42.1 f), 42.2, 42.3, 45.2 y 47.2 de la presente Ley.

CAPÍTULO VIII

Del Registro de Fundaciones de Andalucía

Artículo 49. *El Registro de Fundaciones de Andalucía.*

1. El Registro de Fundaciones de Andalucía, adscrito a la Consejería competente en materia de fundaciones, tendrá por objeto la inscripción de las mismas y de los actos que con arreglo a las Leyes sean inscribibles.
2. La inscripción de las fundaciones, que deberá contener los extremos indicados en el artículo 11 de esta Ley, requerirá, en todo caso, el informe favorable del Protectorado, en cuanto a la idoneidad de los fines de interés general y a la determinación de la suficiencia de la dotación.
3. La estructura y funcionamiento del Registro, así como los plazos de inscripción, se determinarán reglamentariamente.

Artículo 50. *Funciones.*

Son funciones del Registro de Fundaciones de Andalucía:

a) La inscripción de las fundaciones, así como los demás actos inscribibles, con arreglo a esta Ley y sus normas reglamentarias.
b) El depósito y archivo de los documentos a que se refiere la presente Ley y sus normas reglamentarias.
c) La legalización de los libros que hayan de llevar las fundaciones reguladas en la presente Ley.
d) Dar traslado al Registro de Fundaciones de competencia estatal, para constancia y publicidad general, de las inscripciones de constitución de fundaciones o, en su caso, de extinción de las mismas.
e) Cualquier otra que se le atribuya reglamentariamente.

Artículo 51. *Principios registrales.*

1. El Registro de Fundaciones de Andalucía será único y surtirá efectos constitutivos y de publicidad formal y material frente a terceros. Ésta se hará efectiva por certificación del contenido de los asientos expedida por el responsable del Registro o simple nota informativa o copia compulsada de los asientos y de los documentos depositados en el Registro.
2. Los actos inscritos en el Registro se presumen válidos. Respecto de los documentos depositados que no hayan causado inscripción, tan solo se presumirá su regularidad formal.
3. Los actos sujetos a inscripción y no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito.
4. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de otros Registros públicos existentes.

Artículo 52. *Régimen jurídico de los actos del Registro.*

1. La tramitación de los procedimientos de inscripción en el Registro de Fundaciones de Andalucía se regirá por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y demás normativa que regule su organización y funcionamiento en todo lo que no contravenga a esta Ley.
2. La solicitud de primera inscripción de constitución de una fundación se resolverá en el plazo de seis meses contados desde el día siguiente a su recepción en el órgano competente para resolver, entendiéndose desestimada si transcurrido dicho plazo no se hubiera notificado resolución expresa.
3. El cómputo del plazo para notificar la resolución expresa se suspenderá:

a) Por el tiempo que medie entre la petición del preceptivo informe que sobre idoneidad de fines y suficiencia dotacional ha de emitir el Protectorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 de esta Ley y su efectiva recepción, sin que pueda exceder en ningún caso de tres meses.

b) Cuando se requiera a los interesados para la subsanación de deficiencias, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido.

CAPÍTULO IX

Del Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Artículo 53. *Creación.*

1. El Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía es un órgano de carácter consultivo adscrito a la Consejería competente en materia de fundaciones.
2. Reglamentariamente se regularán la estructura y composición del Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en el que estarán representadas la Administración de la Junta de Andalucía y las fundaciones, atendiendo a la existencia de asociaciones de fundaciones con implantación en Andalucía.

Artículo 54. *Funciones.*

Son funciones del Consejo de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía:

a) Asesorar, informar y dictaminar, cuando así se solicite, sobre cualquier disposición legal o reglamentaria que afecte directamente a las fundaciones.
b) Elevar las propuestas que estime pertinentes a la Consejería competente en materia de fundaciones.
c) Planificar y proponer las actuaciones necesarias para la promoción y fomento de las fundaciones.
d) Las demás que le atribuyan las disposiciones vigentes.

CAPÍTULO X

Fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Artículo 55. *Concepto.*

1. A los efectos de esta Ley, se consideran fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía tanto aquellas que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración de la Junta de Andalucía, sus organismos públicos o demás entidades o empresas de la Junta de Andalucía, como aquellas que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un cincuenta por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por dichas entidades.
2. Asimismo, serán consideradas fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía aquellas en las que la Administración de la Junta de Andalucía tenga una representación mayoritaria. Se entenderá que existe ésta cuando más de la mitad de los miembros de los órganos de administración, dirección o vigilancia de la fundación sean nombrados por la Junta de Andalucía, a través de cualquiera de sus instituciones, entidades, órganos, organismos autónomos o empresas.

Artículo 56. *Creación y extinción.*

1. La creación y extinción de fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía, la adquisición y pérdida de la representación mayoritaria, así como la modificación de sus fines fundacionales, deberán ser autorizadas por Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, que determinará las condiciones generales que deben cumplir todos estos actos y designará a la persona que haya de actuar por ella en el acto de constitución y, en su caso, a su representante o representantes en el Patronato.
2. En el procedimiento de autorización deberá incluirse una memoria, que deberá ser informada por la Consejería competente en materia de organización de la Junta de Andalucía, en la que se justifiquen suficientemente las razones por las que se considera que

existirá una mejor consecución de los fines de interés general perseguidos a través de una fundación, que mediante otras formas jurídicas contempladas en la normativa vigente.

3. Deberá presentarse, igualmente, una memoria económica, que requerirá informe de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, en la que se justificará la suficiencia de la dotación inicialmente prevista para el comienzo de la actividad de la fundación y, en su caso, los compromisos futuros que garanticen su continuidad.

Artículo 57. *Régimen jurídico.*

1. Las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía no podrán ejercer potestades públicas, ni comportar el establecimiento de servicios públicos. Además, podrán realizar únicamente actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades fundadoras, debiendo contribuir a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de la titularidad de las competencias de éstas, salvo previsión legal expresa.

2. El Protectorado de estas fundaciones se ejercerá por la Consejería competente en materia de fundaciones. Igualmente sucederá con las fundaciones que estén constituidas por una o más personas jurídico-públicas, cualquiera que sea el ámbito territorial de actuación de las mismas, siempre que desempeñen su actividad principalmente en Andalucía, las cuales estarán sujetas a lo previsto en esta Ley y en la Ley 5/1983, de 19 de julio, General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

3. En materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas, las fundaciones previstas en este Capítulo se regirán por lo dispuesto en la Ley citada en el apartado anterior.

Las fundaciones reguladas en este Capítulo remitirán a la Intervención General de la Junta de Andalucía sus cuentas anuales una vez aprobadas. En el supuesto de que exista obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de estas fundaciones, su realización corresponderá al órgano citado anteriormente.

4. La selección del personal de las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía deberá realizarse, en todo caso, con sujeción a los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad en la correspondiente convocatoria.

Asimismo, su contratación deberá ajustarse a la normativa básica estatal en la materia y a la que corresponda aprobar a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

5. Cuando se realicen actividades que supongan la disposición dineraria de fondos, sin contraprestación directa de los beneficiarios, para la ejecución de actuaciones o proyectos específicos, dicha actividad se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, siempre que tales recursos provengan del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

6. En los aspectos no regulados específicamente en este Capítulo, las fundaciones en él reguladas se regirán, con carácter general, por lo dispuesto en la presente Ley.

Disposición adicional primera. *Conformidad con la normativa estatal de aplicación general en materia de fundaciones.*

El contenido de los artículos 1.2; 2 a 7; 8; 9; 10; 11, letras a), b), c), d) y f); 12 a 15; 22.2, 24 c); 25; 26; 27, apartados 1, 4 y 5; 28.1; 29; 30.3, segundo párrafo; 40, apartados 1, 2, 3 y 5; 41, apartados 1, 4 y 5; 42; 44.1, in fine; 45.2; 47; 48 y 51.4 de la presente Ley está redactado de conformidad con los preceptos de aplicación general de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Disposición adicional segunda. *Fundaciones que gestionan la obra social de las Cajas de Ahorros con domicilio social en Andalucía.*

1. El Protectorado de las fundaciones que gestionen obra social de las Cajas de Ahorros con domicilio social en Andalucía se ejercerá por la Administración de la Junta de Andalucía a través de la Consejería competente en materia de Cajas de Ahorros, a cuyo titular corresponderán las funciones y facultades propias de aquél.

2. Lo dispuesto en la presente Ley será de aplicación a las fundaciones mencionadas en el apartado anterior en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en la Ley 15/1999, de

16 de diciembre, de Cajas de Ahorro de Andalucía; en el Reglamento de la citada Ley, aprobado por Decreto 138/2002, de 30 de abril, y demás disposiciones específicas de aplicación a las mismas.

Disposición adicional tercera. *Registro de Fundaciones de competencia estatal.*

La Comunidad Autónoma de Andalucía podrá requerir del Registro de Fundaciones de competencia estatal o de los Protectorados de idéntico ámbito competencial la documentación e información relativa a las fundaciones domiciliadas en Andalucía, al objeto de determinar su ámbito territorial de actividad.

Disposición adicional cuarta. *Fundaciones de las Universidades andaluzas.*

A los efectos previstos en el artículo 1 de esta Ley, se entenderá que las fundaciones constituidas por las Universidades públicas andaluzas desarrollan principalmente sus actividades en Andalucía.

Disposición adicional quinta. *Obligaciones de fedatarios públicos.*

Los notarios que, dentro de su competencia, autoricen documentos de los que, conforme a esta ley, tenga que quedar constancia en el Registro de Fundaciones de Andalucía, deberán dar cuenta de su otorgamiento al Protectorado mediante la remisión de copia simple en papel notarial o copia electrónica de las escrituras autorizadas.

Disposición adicional sexta. *Adaptación al Plan General de Contabilidad.*

Serán aplicables a las fundaciones reguladas en esta Ley las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin ánimo de lucro y las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades.

Disposición transitoria primera. *Adaptación de los Estatutos de las fundaciones preexistentes a esta Ley.*

1. En el plazo de tres años a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, las fundaciones ya constituidas y que se encuentren en el ámbito de aplicación de la misma deberán adaptar, en su caso, sus Estatutos a lo dispuesto en ella, excepto en lo relativo a su dotación, y presentarlos en el Registro de Fundaciones de Andalucía.

De manera excepcional, el Protectorado podrá prorrogar hasta un máximo de un año más dicho plazo, previa solicitud razonada del Patronato y cuando consten acreditadas circunstancias que objetivamente lo justifiquen.

2. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haberse producido la adaptación de los estatutos, cuando esta sea necesaria, no se inscribirá ni depositará documento alguno de la fundación en el Registro de Fundaciones de Andalucía hasta que la adaptación se haya verificado, todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 40.3.

No obstante, se permitirá la inscripción y depósito de documentos en el Registro de Fundaciones de Andalucía, siempre que las actuaciones vayan encaminadas a la extinción y liquidación de la fundación, en los casos siguientes:

a) La inscripción del nombramiento, renovación, sustitución, suspensión y cese, por cualquier causa, de los miembros del patronato.

b) La inscripción del nombramiento y cese de gerentes, directores generales y otros órganos creados por los estatutos.

c) La inscripción de los apoderamientos y las delegaciones conferidas por el patronato, así como su extinción y su revocación.

d) El depósito de cuentas anuales y planes de actuación.

e) Los actos relativos a la extinción de la fundación, su liquidación y el destino dado a los bienes fundacionales.

f) La inscripción del nombramiento y cese de liquidadores, así como de los asientos que hayan sido ordenados por la autoridad judicial o administrativa.

3. El incumplimiento de las obligaciones previstas en esta disposición transitoria por alguna fundación provocará que la misma no pueda obtener subvenciones o ayudas públicas de la Junta de Andalucía, sin perjuicio de las responsabilidades en que, conforme a la Ley, pudiera incurrir.

Disposición transitoria segunda. *Protectorado de fundaciones.*

Hasta tanto se apruebe la regulación reglamentaria del Protectorado de las Fundaciones Andaluzas previsto en el Capítulo VII de esta Ley, las fundaciones sometidas a su ámbito de aplicación continuarán adscritas a los Protectorados actualmente existentes.

Disposición transitoria tercera. *Fundaciones preexistentes del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía.*

Las fundaciones del sector público de la Comunidad Autónoma de Andalucía ya constituidas deberán, en su caso, adaptar sus Estatutos a lo dispuesto en el Capítulo X de la presente Ley, en el plazo de un año a contar desde la fecha de su entrada en vigor.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas todas aquellas disposiciones, de igual o inferior rango, que se opongan a lo previsto en la presente Ley o lo contradigan.

Disposición final primera. *Desarrollo reglamentario.*

Se autoriza al Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial de la Junta de Andalucía».

§ 21

Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 97, de 23 de abril de 2007
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2007-8444

[. . .]

TÍTULO V

Competencias de la Comunidad Autónoma

[. . .]

Artículo 71. *Competencias exclusivas.*

En el ámbito de las competencias exclusivas, la Comunidad Autónoma de Aragón ejercerá la potestad legislativa, la potestad reglamentaria, la función ejecutiva y el establecimiento de políticas propias, respetando lo dispuesto en los artículos 140 y 149.1 de la Constitución. Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en las siguientes materias:

1.ª Creación, organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno, con arreglo al presente Estatuto.

2.ª Conservación, modificación y desarrollo del Derecho foral aragonés, con respeto a su sistema de fuentes.

3.ª Derecho procesal derivado de las particularidades del derecho sustantivo aragonés.

4.ª Lenguas y modalidades lingüísticas propias de Aragón.

5.ª En materia de régimen local, la determinación de las competencias de los municipios y demás entes locales en las materias de competencias de la Comunidad Autónoma de Aragón; el régimen de los bienes locales y las modalidades de prestación de los servicios públicos locales, así como las relaciones para la cooperación y colaboración entre los entes locales y entre éstos y la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Asimismo, incluye la determinación de los órganos de gobierno de los entes locales, creados por la Comunidad Autónoma y su régimen electoral.

6.ª La organización territorial propia de la Comunidad.

7.ª El procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia. Bienes de dominio público y patrimoniales de su titularidad.

8.ª Ordenación del territorio, conforme a los principios de equilibrio territorial, demográfico, socioeconómico y ambiental.

9.ª Urbanismo, que comprende, en todo caso, el régimen urbanístico del suelo, su planeamiento y gestión y la protección de la legalidad urbanística, así como la regulación del

régimen jurídico de la propiedad del suelo respetando las condiciones básicas que el Estado establece para garantizar la igualdad del ejercicio del derecho a la propiedad.

10.ª Vivienda, que, en todo caso, incluye la planificación, la ordenación, la gestión, el fomento, la inspección y el control de la vivienda de acuerdo con las necesidades sociales de equilibrio territorial y de sostenibilidad; las normas técnicas, la inspección y el control sobre la calidad de la construcción; las normas sobre la habitabilidad de las viviendas, la innovación tecnológica aplicable a las viviendas y la normativa sobre conservación y mantenimiento de las viviendas y su aplicación.

11.ª Planificación, ejecución y gestión de las obras públicas que no tengan calificación legal de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma, así como la participación en la planificación, en la programación y en la gestión de las obras públicas de interés general competencia del Estado en el territorio de la Comunidad Autónoma en los términos que establezca la ley estatal.

12.ª Ferrocarriles, que, en todo caso, incluye la coordinación, explotación, conservación y administración de las infraestructuras de su titularidad, así como la participación en la planificación y en la gestión de las infraestructuras de titularidad estatal en el territorio de la Comunidad Autónoma en los términos que establezca la ley estatal.

13.ª Carreteras y otras vías cuyo itinerario transcurra íntegramente por el territorio de la Comunidad Autónoma que, en todo caso, incluye la ordenación, planificación, régimen financiero y conservación de la red viaria, así como la participación en la planificación y gestión de las infraestructuras de titularidad estatal en el territorio de la Comunidad Autónoma en los términos que establezca la ley estatal.

14.ª Aeropuertos, helipuertos y otras infraestructuras de transporte en el territorio de Aragón que no tengan la calificación legal de interés general, así como la participación en la planificación, en la programación y en la gestión de las infraestructuras que tengan tal calificación en los términos que establezca la ley estatal.

15.ª Transporte terrestre de viajeros y mercancías por carretera, por ferrocarril y por cable, así como el transporte fluvial, que transcurran íntegramente por el territorio de la Comunidad Autónoma, con independencia de la titularidad de la infraestructura. Centros y operadores de las actividades vinculadas a la organización del transporte, logística y distribución situadas en Aragón.

16.ª Servicio de meteorología y de climatología de la Comunidad Autónoma.

17.ª Agricultura y ganadería, que comprenden, en todo caso: la concentración parcelaria; la regulación del sector agroalimentario y de los servicios vinculados, la sanidad animal y vegetal; la seguridad alimentaria y la lucha contra los fraudes en la producción y comercialización, el desarrollo, la transferencia e innovación tecnológica de las explotaciones agrarias y ganaderas e industrias agroalimentarias; el desarrollo integral del mundo rural.

18.ª Denominaciones de origen y otras menciones de calidad.

19.ª Tratamiento especial de las zonas de montaña que garantice su modernización y un desarrollo sostenible equilibrado.

20.ª Montes y vías pecuarias, que, al menos, incluye la regulación y el régimen de protección e intervención administrativa de sus usos, así como de los pastos y los servicios y aprovechamientos forestales.

21.ª Espacios naturales protegidos, que incluye la regulación y declaración de las figuras de protección, la delimitación, la planificación y la gestión de los mismos y de los hábitats protegidos situados en Aragón.

22.ª Normas adicionales de la legislación básica sobre protección del medio ambiente y del paisaje, que incluye la planificación de la prevención y eliminación de las distintas fuentes de contaminación, así como el desarrollo de políticas que contribuyan a mitigar el cambio climático.

23.ª Caza, pesca fluvial y lacustre y acuicultura, así como la protección de los ecosistemas en los que se desarrollen estas actividades, promoviendo reversiones económicas en la mejora de las condiciones ambientales del medio natural aragonés.

24.ª Promoción de la competencia. El establecimiento y regulación del Tribunal Aragonés de Defensa de la Competencia, como órgano independiente al que corresponde en exclusiva tratar de las actividades económicas que se lleven a cabo principalmente en Aragón y que alteren o puedan alterar la competencia.

25.ª Comercio, que comprende la regulación de la actividad comercial, incluidos los horarios y equipamientos comerciales, respetando la unidad de mercado, así como la regulación administrativa de las diferentes modalidades de venta, con especial atención a la promoción, desarrollo y modernización del sector. Ferias y mercados interiores.

26.ª Consumo, que, en todo caso, comprende la regulación de la protección y defensa de los consumidores y usuarios; el fomento de las asociaciones; la formación y educación para el consumo responsable, así como la regulación de los órganos y procedimientos de mediación.

27.ª Consultas populares, que, en todo caso, comprende el establecimiento del régimen jurídico, las modalidades, el procedimiento, la realización y la convocatoria por la Comunidad Autónoma o por los entes locales en el ámbito de sus competencias de encuestas, audiencias públicas, foros de participación y cualquier otro instrumento de consulta popular, con excepción de la regulación del referéndum y de lo previsto en el artículo 149.1.32.ª de la Constitución.

28.ª Publicidad, que, en todo caso, incluye la regulación de la actividad publicitaria conforme a los principios de objetividad y veracidad.

29.ª Cámaras de Comercio e Industria, Agrarias y otras Corporaciones de Derecho público representativas de intereses económicos y profesionales.

30.ª Colegios profesionales y ejercicio de profesiones tituladas, respetando las normas generales sobre titulaciones académicas y profesionales y lo dispuesto en los artículos 36 y 139 de la Constitución.

31.ª Cooperativas y entidades asimilables, con domicilio en Aragón, que incluye la regulación de su organización, funcionamiento y régimen económico, así como el fomento del movimiento cooperativo y de otras modalidades de economía social.

32.ª Planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma, de acuerdo con los principios de equilibrio territorial y de sostenibilidad y, en especial, la creación y gestión de un sector público propio de la Comunidad. Participación, en su caso, en la gestión del sector público estatal.

33.ª Cajas de Ahorros con domicilio en Aragón e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, en el marco de la ordenación general de la economía.

34.ª Acción social, que comprende la ordenación, organización y desarrollo de un sistema público de servicios sociales que atienda a la protección de las distintas modalidades de familia, la infancia, las personas mayores, las personas con discapacidad y otros colectivos necesitados de protección especial.

35.ª Voluntariado social, que comprende la regulación, promoción y fomento de la participación solidaria ciudadana en actuaciones organizadas de voluntariado por medio de entidades públicas o privadas estables y democráticas, sin ánimo de lucro, así como la ordenación de las relaciones entre las Administraciones públicas y dichas entidades.

36.ª Cooperación para el desarrollo en expresión de la solidaridad de la sociedad aragonesa con los países y pueblos más desfavorecidos.

37.ª Políticas de igualdad social, que comprenden el establecimiento de medidas de discriminación positiva, prevención y protección social ante todo tipo de violencia, y, especialmente, la de género.

38.ª Juventud, con especial atención a su participación libre y eficaz en el desarrollo político, social, económico y cultural.

39.ª Menores, que incluye la regulación del régimen de protección y tutela de los menores desamparados o en situación de riesgo.

40.ª Asociaciones y fundaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial, deportivo y similares que desarrollen principalmente sus funciones en Aragón.

41.ª Investigación, desarrollo e innovación científica y tecnológica, que comprende, en todo caso, la planificación, programación y coordinación de la actividad investigadora de la Universidad y de los demás centros públicos y privados, la transferencia de conocimientos y el fomento y desarrollo de las tecnologías para la sociedad de la información.

42.ª Biotecnología, biomedicina y genética.

43.ª Cultura, con especial atención a las manifestaciones peculiares de Aragón.

44.ª Museos, archivos, bibliotecas y otras colecciones de naturaleza análoga, conservatorios de música y danza y centros dramáticos y de bellas artes de interés para la Comunidad Autónoma y que no sean de titularidad estatal.

45.ª Patrimonio cultural, histórico, artístico, monumental, arqueológico, arquitectónico, científico y cualquier otro de interés para la Comunidad Autónoma, en especial las políticas necesarias encaminadas a recuperar el patrimonio aragonés que se encuentre ubicado fuera del territorio de Aragón.

46.ª Cinematografía, que incluye, en todo caso, las medidas de protección de la industria cinematográfica y la regulación e inspección de las salas de exhibición cinematográfica.

47.ª Artesanía, que comprende la regulación y el establecimiento de medidas para el fomento y desarrollo de las empresas artesanales, la promoción de sus productos y la creación de canales de comercialización.

48.ª Industria, salvo las competencias del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés de la Defensa.

49.ª Estadística para los fines de la Comunidad Autónoma y, en especial, la creación de un sistema estadístico oficial propio de la Comunidad Autónoma.

50.ª Juego, apuestas y casinos, incluidas las modalidades por medios informáticos y telemáticos, cuando la actividad se desarrolle exclusivamente en Aragón.

51.ª Turismo, que comprende la ordenación y promoción del sector, su fomento, la regulación y la clasificación de las empresas y establecimientos turísticos, así como la coordinación con los órganos de administración de Paradores de Turismo de España en los términos que establezca la legislación estatal.

52.ª Deporte, en especial, su promoción, regulación de la formación deportiva, la planificación territorial equilibrada de equipamientos deportivos, el fomento de la tecnificación y del alto rendimiento deportivo, así como la prevención y control de la violencia en el deporte.

53.ª Tiempo libre, que incluye, en todo caso, el fomento y la regulación de las actividades que se lleven a cabo en Aragón y el régimen jurídico de las entidades que tengan por finalidad el ejercicio de actividades de tiempo libre.

54.ª Espectáculos y actividades recreativas, que incluye, en todo caso, la ordenación general del sector, el régimen de intervención administrativa y la seguridad y el control de todo tipo de espectáculos en espacios y establecimientos públicos.

55.ª Sanidad y salud pública, en especial, la organización, el funcionamiento, la evaluación, la inspección y el control de centros, servicios y establecimientos sanitarios. La Comunidad Autónoma participará, de acuerdo con el Estado, en la planificación y la coordinación estatal en lo relativo a sanidad y salud pública

56.ª Ordenación farmacéutica.

57.ª Protección civil, que incluye, en todo caso, la regulación, la planificación, la coordinación y la ejecución de medidas relativas a emergencias y seguridad civil ante incendios, catástrofes naturales, accidentes y otras situaciones de necesidad.

58.ª Seguridad privada, que comprende el establecimiento de los requisitos que deben reunir las personas físicas y jurídicas que adopten medidas de seguridad; la autorización, inspección y sanción de las empresas de seguridad que tengan su domicilio o ámbito de actuación en la Comunidad Autónoma; la formación del personal que realiza funciones de seguridad e investigación privada, así como la coordinación de los servicios de seguridad e investigación privadas con la Policía autonómica y las policías locales de Aragón.

59.ª Administración de Justicia en lo relativo a medios personales y materiales.

60.ª Cualesquiera otras que le correspondan de acuerdo con la Constitución, el presente Estatuto o el resto del ordenamiento jurídico.

[. . .]

§ 22

Ley 4/2014, de 26 de junio, de Fundaciones Bancarias de Aragón. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de Aragón
«BOA» núm. 137, de 15 de julio de 2014
«BOE» núm. 186, de 1 de agosto de 2014
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2014-8281

En nombre del Rey, y como Presidenta de la Comunidad Autónoma de Aragón, promulgo la presente Ley, aprobada por las Cortes de Aragón, y ordeno se publique en el «Boletín Oficial de Aragón» y en el «Boletín Oficial del Estado», todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 del Estatuto de Autonomía de Aragón.

PREÁMBULO

El título IV del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, por el que se regulan los órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las cajas de ahorros, contemplaba y regulaba la posibilidad de que las cajas de ahorros pudieran desarrollar su objeto propio como entidad de crédito de forma indirecta, a través de una entidad bancaria a la que aportarían todo su negocio financiero. Esta opción fue asumida por las dos cajas aragonesas mediante la creación de «Ibercaja Banco, S. A.», bajo titularidad de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Zaragoza, Aragón y Rioja (Ibercaja), por un lado, y, por otro, del Banco Grupo Caja3, integrado por Caja de Ahorros de la Inmaculada, Caja Badajoz y Caja Círculo de Burgos.

La posterior unión de las dos nuevas entidades financieras durante 2013 permitía a Ibercaja mantener su estatus como caja de ahorros que desempeñaba su actuación financiera de manera indirecta; pero respecto a la Caja de Ahorros de la Inmaculada determinó la necesidad de su transformación, en cumplimiento de lo ordenado en el artículo 5.7 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, en una fundación de carácter especial, que es la naturaleza que actualmente tiene.

La entrada en vigor de la reciente Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, produce efecto inmediato sobre la situación de las dos entidades aragonesas. Por un lado, dota a los órganos rectores de las cajas de ahorros de un nuevo régimen jurídico, procede a la derogación de la Ley 31/1985, de 2 de agosto, de Regulación de las Normas Básicas sobre Órganos Rectores de las Cajas de Ahorros, y obliga a las Comunidades Autónomas a adaptar su normativa en la materia al nuevo régimen; por otro lado, además de establecer el régimen jurídico de las fundaciones bancarias, impone, tanto a las cajas de ahorros en las que el valor de su activo total consolidado supere la cifra de diez mil millones de euros o a las cajas cuyo cuota en el mercado de depósitos de su ámbito territorial sea superior al 35 % como a las fundaciones de carácter especial, la obligación de transformase en fundaciones bancarias o en fundaciones ordinarias.

La Comunidad Autónoma de Aragón dispone de competencias que le permiten desarrollar la normativa básica estatal a fin de atender las peculiares características de las fundaciones resultantes de la transformación de las cajas de ahorros aragonesas. Efectivamente, el Estatuto de Autonomía de Aragón reconoce competencia exclusiva a la Comunidad Autónoma en su artículo 71.33.ª en materia de «cajas de ahorros con domicilio en Aragón e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, en el marco de la ordenación general de la economía»; asimismo, el artículo 71.40.ª reconoce también competencia exclusiva en materia de «asociaciones y fundaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial, deportivo y similares que desarrollen principalmente sus funciones en Aragón». Estas competencias deberán desarrollarse en el marco fijado por la normativa básica estatal, contenida, en materia de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, en la ya citada Ley 26/2013, de 27 de diciembre; y, en el caso de las fundaciones ordinarias, en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

La presente Ley, dentro de las competencias de la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de fundaciones, tiene el objeto de completar la regulación de las fundaciones bancarias surgidas como consecuencia de la transformación de las antiguas cajas de ahorros, que se erigen en herederas de la importante obra social que aquellas venían desarrollando.

Este régimen especial se justifica en la necesidad de regular, en desarrollo de la normativa básica estatal, los posibles supuestos de transformación a que pueden quedar sometidas las fundaciones que ostentan participaciones en entidades financieras y en la necesidad de exigirles un determinado nivel de transparencia e información respecto al ejercicio de su actividad.

Todo ello sin olvidar el control sobre la obra social que estas fundaciones han de desarrollar y que se mantiene en los mismos términos en los que hasta ahora se venía realizando respecto de las cajas de ahorros. A tal efecto, se obliga a que sus excedentes de las fundaciones, principalmente derivados de su condición de accionistas de una entidad de crédito, se destinen a la dotación de un fondo para la obra social, que tendrá por finalidad la financiación de obras, propias o en colaboración, en los campos de la enseñanza, los servicios de asistencia social, la investigación, la innovación, la cultura, la sanidad pública y otras actuaciones de carácter estratégico que impulsen y fomenten el desarrollo socioeconómico de su ámbito de actuación. El texto autoriza al Gobierno de Aragón para establecer las directrices y prioridades en relación con la obra social e indicar las principales necesidades y carencias sobre las que se debe actuar, respetando, en el marco previamente definido, la libertad de cada fundación para decidir el destino concreto de las inversiones a realizar.

Especial intensidad presenta la regulación de los órganos rectores de las fundaciones bancarias, que, en desarrollo de la normativa básica estatal, responde a los principios de interés social, simplicidad en la configuración, representatividad democrática, austeridad en el gasto, publicidad, transparencia, autonomía respecto de las administraciones y control de su actividad. En concreto, y dentro de los márgenes permitidos por la ley básica estatal, se reserva el 25% de los puestos del patronato para los representantes de la Comunidad Autónoma de Aragón y se regula el porcentaje que corresponde dentro del patronato a las personas que posean conocimientos y experiencia específica en materia financiera, que oscila entre un 15 y un 30% en atención al nivel de participación de la fundación bancaria en la entidad de crédito.

La disposición adicional primera de la ley regula la situación a que se sujetan las fundaciones que resultan de la transformación de las antiguas cajas, pero que no pueden ser calificadas como fundaciones bancarias por ser su participación inferior al 25% de los derechos de voto de la entidad de crédito. A tal efecto, a los efectos de esta ley se definen como fundaciones ordinarias aquéllas que proceden de la transformación de una caja de ahorros, de una fundación bancaria o de una fundación de carácter especial y mantengan alguna participación en entidades de crédito que no permita su calificación como fundación bancaria. En la medida en que siguen siendo herederas de la obra social que realizaba la antigua caja de la que proceden, se mantiene el control sobre su obra social y se les somete a un régimen de transparencia notablemente inferior al exigido para las fundaciones bancarias.

Finalmente, la presente ley pretende también, esta vez dentro de las competencias de la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de cajas de ahorros, cumplir con el mandato de adaptación de la legislación aragonesa en la materia, fin al que se dedica la disposición final primera.

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. La presente ley tiene por objeto la regulación de las fundaciones bancarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
2. Quedan sujetas a las disposiciones de la presente ley las fundaciones bancarias con domicilio en Aragón cuyas funciones, consistentes en la atención y desarrollo de la obra social y la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito, se desarrollen principalmente en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Artículo 2. *Objeto y fines de las fundaciones bancarias.*

Las fundaciones bancarias de la Comunidad Autónoma de Aragón tendrán finalidad social y orientarán su actividad principal a la atención y desarrollo de la obra social y a la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito.

Artículo 3. *Régimen jurídico.*

Las fundaciones bancarias de la Comunidad Autónoma de Aragón se sujetarán a lo previsto en la normativa básica estatal, en esta ley y, con carácter supletorio, en la que les resulte de aplicación en materia de fundaciones.

CAPÍTULO II

Transformación

Artículo 4. *Transformación de fundaciones bancarias en fundaciones ordinarias.*

1. Las fundaciones bancarias que vean reducida su participación en una entidad de crédito por debajo de los umbrales fijados en la normativa estatal quedarán transformadas en fundaciones ordinarias.
2. En tal caso, la fundación podrá modificar sus estatutos y designar un nuevo patronato sin atender a lo previsto en esta ley para los órganos de gobierno de las fundaciones bancarias.
3. Las circunstancias determinantes de la transformación, así como las modificaciones referidas en el apartado anterior, deberán ser comunicadas al protectorado dentro de los diez días siguientes a que se produzcan, para que proceda a dictar la resolución por la que ordene su inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón.

El protectorado únicamente podrá oponerse a la inscripción por razones de legalidad.

Artículo 5. *Transformación de fundaciones ordinarias en fundaciones bancarias.*

1. Las fundaciones ordinarias que adquieran una participación en una entidad de crédito por encima de los umbrales fijados en la normativa estatal procederán a su transformación en fundación bancaria.
2. En tal caso, el patronato procederá a adoptar los acuerdos de transformación necesarios, con aprobación de sus estatutos y designación de su nuevo patronato, dentro de los seis meses siguientes a contar desde la fecha en que se produzca el momento en que se formalice la adquisición de la participación prevista en la ley estatal.
3. El acuerdo de transformación, así como los nuevos estatutos y la composición del nuevo patronato, serán comunicados al protectorado dentro de los diez días siguientes a su adopción.

4. El protectorado, en el plazo de dos meses, deberá ratificar dichos acuerdos y dictar la resolución por la que se ordene la inscripción de la nueva fundación bancaria en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón. Únicamente podrá oponerse a la ratificación por razones de legalidad.

Transcurrido dicho plazo sin que se haya efectuado pronunciamiento alguno, los acuerdos se entenderán ratificados.

5. Vencido el plazo de seis meses sin que se hayan adoptado los acuerdos de transformación, y sin perjuicio de la imposición de las sanciones que resulten procedentes, se producirá la extinción de la fundación y la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el patronato bajo el control del protectorado.

Artículo 6. *Transformación de cajas de ahorros en fundaciones bancarias u ordinarias.*

1. Las cajas de ahorros que incurran en alguno de los supuestos previstos en la normativa estatal procederán a su transformación en una fundación bancaria o, en su caso, ordinaria, con sujeción al procedimiento legalmente previsto.

2. La transformación no requerirá autorización administrativa autonómica alguna, pero deberá comunicarse al protectorado a efectos de su inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón.

3. El incumplimiento de la obligación de transformación, además de producir los efectos previstos en la norma básica estatal, supondrá la atribución al protectorado de las siguientes funciones:

a) aprobar los estatutos de la fundación,

b) nombrar al patronato,

c) determinar los bienes o derechos procedentes del patrimonio de la caja de ahorros que se afectarán a la dotación fundacional y

d) adoptar cuantos actos o acuerdos sean necesarios para materializar la transformación.

4. A los efectos del presente artículo, se constituirá una comisión gestora que, preceptivamente, deberá elevar las oportunas propuestas al protectorado.

La comisión gestora estará integrada por el director general competente en materia de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, que la presidirá, un letrado designado por la Dirección General de Servicios Jurídicos y un funcionario designado por la Intervención General con conocimientos en materia de contabilidad e interpretación de balances; actuará como secretario, con voz pero sin voto, un funcionario de la dirección general competente en materia de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

5. La caja de ahorros vendrá obligada a prestar la colaboración necesaria y a aportar toda la documentación que le sea solicitada por la comisión gestora y por el protectorado para el cumplimiento de sus funciones.

CAPÍTULO III

Órganos de gobierno

Artículo 7. *Órganos de gobierno.*

Los órganos de gobierno de las fundaciones bancarias serán el patronato, las comisiones delegadas de éste que prevean los estatutos, el director general y los demás órganos delegados o apoderados del patronato que, en su caso, prevean sus estatutos de acuerdo con la normativa general de fundaciones.

Artículo 8. *Patronato.*

1. El patronato será el máximo órgano de gobierno y representación de las fundaciones bancarias.

2. Corresponde al patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación. A estos efectos será también el responsable del control, supervisión e informe al Banco de España.

Artículo 9. *Patronos.*

1. El número de miembros del patronato será el que fijen los estatutos de la fundación de acuerdo con un principio de proporcionalidad en función del volumen de sus activos. En ningún caso podrá ser superior a quince.

2. Los patronos ejercerán sus funciones en beneficio exclusivo de los intereses de la fundación bancaria y del cumplimiento de su función social.

3. Los patronos serán personas físicas o jurídicas relevantes en el ámbito de actuación de la obra social de la fundación bancaria, debiendo pertenecer a alguno de los siguientes grupos:

a) Personas o entidades fundadoras, así como las de larga tradición en las cajas de ahorros de que proceda, en su caso, el patrimonio de la fundación bancaria.

b) Entidades representativas de intereses colectivos en el ámbito de actuación de la fundación bancaria o de reconocido arraigo en el mismo.

c) Personas privadas, físicas o jurídicas, que hayan aportado de manera significativa recursos a la fundación bancaria o, en su caso, a la caja de ahorros de procedencia.

d) Personas independientes de reconocido prestigio profesional en las materias relacionadas con el cumplimiento de los fines sociales de la fundación bancaria o en los sectores, distintos del financiero, en los que la fundación bancaria tenga inversiones relevantes.

e) Personas que posean conocimientos y experiencia específicos en materia financiera.

f) La Comunidad Autónoma de Aragón.

Artículo 10. *Porcentajes de representación.*

La representación de los sectores a que se refiere el artículo anterior se distribuirá conforme a los siguientes porcentajes:

a) El 25% de los patronos será elegido por la Comunidad Autónoma de Aragón.

b) Las personas que posean conocimientos y experiencia específicos en materia financiera integrarán el patronato en los siguientes porcentajes, en atención a su participación en el capital de una entidad de crédito:

1.º Si la participación es inferior al 20% del capital, el 15%.

2.º Si la participación es igual o superior al 20% pero inferior al 30%, el 25%.

3.º Si la fundación posee una participación igual o superior al 30% del capital o le permite el control de la entidad de crédito por aplicar cualquiera de los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, el 30%.

c) El resto de patronos serán designados según lo previsto en los estatutos de la fundación, si bien deberán nombrar, como mínimo, un representante de los grupos a), b) y d) del párrafo tercero del artículo 9 y, siempre que fuera posible identificar una aportación significativa, en los términos en que se define en la normativa estatal, dentro de los quince años anteriores a la constitución del patronato, al menos un representante del grupo c) del mismo párrafo.

Artículo 11. *Requisitos de los patronos.*

Los patronos deberán reunir los siguientes requisitos:

a) En caso de ser persona física, deberá ser mayor de edad, con residencia habitual en la zona de actuación de la fundación, y deberá estar en plena posesión de sus derechos civiles.

b) En caso de ser persona jurídica, deberá tener su domicilio social en el ámbito de actuación de la fundación. Las personas físicas que desempeñen el cargo de patrono en representación de una persona jurídica deberán cumplir el resto de requisitos exigidos en este artículo.

c) Honorabilidad comercial y profesional, a cuyo efecto se entenderá que concurre en quienes hayan venido observando una trayectoria personal de respeto a las leyes mercantiles u otras que regulen la actividad económica y la vida de los negocios, así como a las buenas prácticas comerciales y financieras.

d) Poseer los conocimientos y experiencia específicos para el ejercicio de sus funciones y disposición al buen gobierno de la fundación. Los patronos previstos en el artículo 9.3.e) de esta ley deberán reunir el conocimiento y la experiencia previstos en la normativa básica estatal.

e) No estar incurso en ninguna de las incompatibilidades del artículo siguiente.

f) Los demás que se fijen en los estatutos de la fundación.

Artículo 12. *Incompatibilidades.*

1. No podrán acceder a la condición de patronos:

a) Los presidentes, consejeros, administradores, directores, gerentes, asesores o asimilados de entidades financieras, incluida la entidad bancaria de la que la fundación sea accionista, o de otras entidades controladas por el grupo bancario, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de esta ley.

b) Los que se encuentren ligados a la fundación bancaria o a sociedad en cuyo capital participe aquélla por contratos de obras, servicios, suministros o cualquier otro trabajo retribuido, durante el período en que se mantenga vigente la respectiva relación y dos años después, como mínimo, computados a partir de su extinción, salvo la relación laboral con empleados de la propia fundación o de las sociedades que conforman el grupo de la entidad bancaria de la que la fundación es accionista.

c) Cualquier cargo político electo o cualquier cargo ejecutivo en partido político, asociación empresarial o sindicato.

d) Los altos cargos de la Administración General del Estado, la Administración de las comunidades autónomas y la Administración local, así como de las entidades del sector público, de derecho público o privado, vinculadas o dependientes de aquellas. Tal incompatibilidad se extenderá durante los dos años siguientes a la fecha del cese de los altos cargos.

e) Las personas al servicio de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón que realicen funciones directamente relacionadas con las actividades propias de las fundaciones bancarias o de las entidades de crédito.

f) Las demás que se fijen en los estatutos de la fundación, así como en las normas que regulen los conflictos de interés.

Artículo 13. *Nombramiento de los patronos en representación de la Comunidad Autónoma de Aragón.*

Los patronos nombrados en representación de la Comunidad Autónoma de Aragón serán designados por las Cortes de Aragón, y nombrados por decreto del Gobierno de Aragón, entre personas de reconocido prestigio y competencia, que posean conocimientos y experiencia específicos en materia financiera.

La designación se efectuará atendiendo a la proporcionalidad con la que estén representados los grupos políticos en la Cámara, según el procedimiento que ésta determine.

Artículo 14. *Retribución.*

1. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a que les sean reembolsados los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

2. No obstante, el patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación bancaria servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato, previa autorización del protectorado.

Artículo 15. *Duración del mandato.*

1. La duración del mandato en el cargo de patrono y su posible renovación se determinarán por los estatutos de la fundación bancaria.

2. No obstante, los patronos pertenecientes al grupo previsto en el artículo 9.3.d) de esta ley no podrán ejercer el cargo más de dos mandatos consecutivos y, en todo caso, por un plazo superior a doce años.

Artículo 16. *Cese.*

El nombramiento de los patronos será irrevocable y sólo podrán cesar en el ejercicio de sus cargos en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Por cumplimiento del plazo para el que fueron designados.
b) Por renuncia expresa del interesado.
c) Por defunción, declaración de fallecimiento o, en su caso, extinción de la personalidad jurídica.
d) Por declaración de ausencia o de incapacidad.
e) Por pérdida de cualquiera de los requisitos exigidos para su designación.
f) Por incurrir de forma sobrevenida en alguna de las incompatibilidades establecidas en la presente ley.
g) Por acuerdo de separación adoptado si concurriese justa causa. En este caso será preceptivo informe del protectorado, que deberá emitirse en el plazo improrrogable de diez días. Transcurrido dicho plazo sin que se emita, se entenderá favorable al cese.

Artículo 17. *Presidencia del patronato.*

El patronato designará de entre sus miembros a un presidente, a quien corresponderá la más alta representación de la fundación bancaria. Los estatutos determinarán el régimen aplicable a la presidencia del patronato.

Artículo 18. *Director general.*

1. El director general de la fundación será nombrado por el patronato y asistirá a las reuniones del mismo con voz y sin voto.
2. El cargo de director general será incompatible con el de miembro del patronato, si bien estará sometido a los requisitos e incompatibilidades previstos para los patronos.

Artículo 19. *Secretario de la fundación.*

El patronato nombrará a un secretario, que podrá ser o no patrono, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, a quien corresponderá la certificación de sus acuerdos.

CAPÍTULO IV

Obra social

Artículo 20. *Obra social.*

Las fundaciones incluidas en el ámbito de aplicación de esta ley destinarán la totalidad de sus excedentes, incluidos los rendimientos procedentes de su condición de accionista de una entidad financiera que no se destinen a reforzar los recursos propios de la entidad de crédito, a la dotación de un fondo para la obra social, que tendrá por finalidad la financiación de obras, propias o en colaboración, en los campos de la enseñanza, los servicios de asistencia social, la investigación, la innovación, la cultura, la sanidad pública y otras actuaciones de carácter estratégico que impulsen y fomenten el desarrollo socioeconómico de su ámbito de actuación.

Artículo 21. *Ejecución de la obra social.*

1. Las fundaciones a que se refiere el apartado anterior realizarán su obra social por sí mismas, en colaboración con otras instituciones públicas o privadas, o, incluso, en relación con otras fundaciones bancarias u ordinarias. A la obra social no gestionada directamente por las fundaciones le serán de aplicación los mismos principios y criterios que a la gestionada directamente.

2. El Gobierno de Aragón establecerá las directrices y prioridades en relación con la obra social e indicará las principales necesidades y carencias sobre las que se debe actuar, respetando, en el marco previamente definido, la libertad de cada fundación para decidir el destino concreto de las inversiones.

Artículo 22. *Presupuesto de la obra social.*

1. Las fundaciones remitirán su presupuesto anual de la obra social, desgajado de su presupuesto global, en el que se contendrá información individualizada y suficiente de todas las obras, propias y en colaboración, tanto nuevas como ya establecidas, especificando su finalidad y las correspondientes dotaciones para su sostenimiento.

2. En todo caso, el presupuesto anual de la obra social recogerá un fondo para actuaciones a llevar a cabo con carácter de emergencia, que no podrá superar el 5% del total presupuestado. Las dotaciones de este fondo no comprometidas durante el ejercicio correspondiente se incorporarán a la dotación de la obra social del siguiente año.

3. Las fundaciones, a través de sus órganos de gobierno, habrán de disponer de una gestión profesionalizada del fondo para la obra social.

4. Corresponderá al protectorado de las fundaciones sujetas a esta ley autorizar las dotaciones presupuestarias anuales para sostenimiento de las obras sociales propias y en colaboración, incluidas las personas jurídicas de titularidad de la entidad o de la obra social, establecidas con anterioridad y las asignaciones para la realización de otras nuevas.

5. La solicitud de la autorización a la que se refiere el apartado anterior deberá ser resuelta y notificada en el plazo de un mes. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se entenderá otorgada la autorización.

Artículo 23. *Fundaciones bancarias no domiciliadas en Aragón.*

Las fundaciones bancarias que, sin tener su domicilio en Aragón, participen directa o indirectamente en entidades de crédito que operen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, efectuarán inversiones o gastos en obra social en Aragón, destinando a tal efecto, como mínimo, la parte proporcional del presupuesto anual de su obra social en función de los depósitos de sus clientes captados en esta Comunidad Autónoma con respecto al total de la entidad de crédito correspondiente.

CAPÍTULO V

Informe de gobierno corporativo

Artículo 24. *Informe de gobierno corporativo.*

1. Las fundaciones bancarias harán público, con carácter anual, un informe de gobierno corporativo, cuyo contenido, estructura y requisitos de publicación se ajustarán a lo que se disponga reglamentariamente.

Dicho informe deberá ser comunicado al protectorado, acompañando copia del documento en que conste.

2. El informe de gobierno corporativo tendrá el contenido mínimo siguiente:

a) Órganos de gobierno: estructura, composición, funcionamiento y determinación de la política de nombramientos.

b) Política de inversión en la entidad bancaria: descripción del ejercicio de los derechos correspondientes a la participación accionarial durante el ejercicio.

c) Otras inversiones: actuaciones y política seguida.

d) Política de remuneraciones: mecanismos para evitar que la política de remuneraciones implique la asunción de riesgos excesivos; y remuneraciones percibidas por el patronato, individual o colectivamente, y la dirección general, en su caso.

e) Operaciones vinculadas: explicación de las operaciones llevadas a cabo con la entidad bancaria y otras entidades vinculadas.

f) Política de conflictos de interés.

g) Actividad de la obra social desarrollada.

CAPÍTULO VI

Protectorado

Artículo 25. *Protectorado.*

1. El protectorado de las fundaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la presente ley será ejercido por el Departamento del Gobierno de Aragón competente en materia de economía.

2. Corresponde al protectorado velar por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones bancarias previstas en esta ley, sin perjuicio de las funciones que corresponden al Banco de España. En concreto, le corresponde:

a) Supervisar el proceso de transformación de las cajas de ahorros en fundaciones bancarias u ordinarias, según proceda, así como la transformación de las fundaciones ordinarias en fundaciones bancarias, o viceversa.

b) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de transformación en relación con la normativa aplicable a dicho proceso.

c) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, teniendo en cuenta la consecución del interés general.

d) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del patronato la información que a tal efecto resulte necesaria.

e) Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo.

f) Cuantas otras funciones se establezcan en ésta o en otras leyes.

3. El órgano que ostente el protectorado deberá emitir los informes que le sean solicitados por el Ministerio de Economía y Competitividad en relación con las fundaciones bancarias sometidas a su protectorado, en relación con la obra social desarrollada en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Artículo 26. *Registro.*

1. Las fundaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la presente ley se inscribirán en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón.

2. Los actos que, conforme a la normativa reguladora de dicho Registro, sean susceptibles de inscripción requerirán previa resolución del protectorado que, salvo que concurran razones de legalidad, ordene su inscripción.

CAPÍTULO VII

Régimen sancionador

Artículo 27. *Infracciones.*

1. Son infracciones muy graves:

a) El incumplimiento injustificado del presupuesto de la obra social. A estos efectos se entenderá que el incumplimiento es injustificado cuando, previo requerimiento por parte del protectorado, la fundación no cumpla en el plazo que se determine con la debida ejecución del presupuesto de la obra social o la justificación que se aporte no sea suficiente.

b) La falta de elaboración del informe anual de gobierno corporativo o la existencia en dicho informe de omisiones o datos falsos o engañosos.

2. Constituye infracción grave la falta de elaboración del presupuesto de la obra social.

Artículo 28. *Sujetos responsables.*

Serán responsables de las infracciones descritas en el artículo anterior las fundaciones bancarias incluidas en el ámbito de aplicación de esta ley.

Artículo 29. *Sanciones.*

1. Las infracciones anteriores relacionadas con el presupuesto de la obra social serán sancionadas:

a) Con amonestación pública, que se publicará en el «Boletín Oficial de Aragón» a cargo de la entidad infractora.
b) Las infracciones graves serán sancionadas, además, con multa de hasta 50.000 euros.
c) Las infracciones muy graves serán sancionadas, además, con multa de 50.001 a 100.000 euros.

2. Las infracciones relacionadas con el informe anual de gobierno corporativo serán sancionadas con:

a) Amonestación pública, que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Boletín Oficial de Aragón».
b) Multa por importe de hasta el 0,5% de sus recursos propios, o hasta 500.000 euros si aquel porcentaje fuera inferior a esta cifra.

Artículo 30. *Competencia.*

Corresponde al titular del Departamento que ejerce las funciones de protectorado de las fundaciones incluidas en el ámbito de aplicación de esta ley la imposición de las sanciones que procedan.

Disposición adicional primera. *Fundaciones ordinarias.*

1. A efectos de esta ley se entiende por fundaciones ordinarias aquéllas que procedan de la transformación de una caja de ahorros, de una fundación bancaria o de una fundación de carácter especial y mantengan alguna participación en entidades de crédito.
2. Las fundaciones ordinarias se sujetarán a lo dispuesto en el capítulo IV de la ley, relativo a la obra social.
3. Las fundaciones ordinarias harán público un informe en su web, con carácter anual, que deberá ser comunicado al protectorado, cuyo contenido mínimo será el siguiente:

a) Órganos de gobierno: estructura, composición y funcionamiento.
b) Líneas generales de las actividades económicas desarrolladas por la fundación.
c) Presupuesto de la obra social para el ejercicio corriente.
d) Obra social desarrollada en el ejercicio anterior.

4. El protectorado y registro de las fundaciones ordinarias se sujetarán a lo dispuesto en el capítulo VI de esta ley.
5. Resulta de aplicación a las fundaciones ordinarias el régimen sancionador previsto en esta ley para las fundaciones bancarias exclusivamente en lo que se refiere a la falta de elaboración y al incumplimiento del presupuesto de la obra social.

Será considerada como infracción grave, sancionada en los términos previstos en el artículo 29.1 de la presente ley, la falta de elaboración del informe a que se refiere el apartado tercero de esta disposición, y, como infracción leve, la falta de publicación en la web de la fundación del informe.
El órgano competente para la imposición de estas sanciones es el que se determina en el artículo 30 de esta ley.

Disposición adicional segunda. *Aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines de las fundaciones bancarias.*

Las fundaciones bancarias reguladas en esta ley no estarán sujetas a los límites establecidos en el artículo 27 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

Disposición adicional tercera. *Montes de piedad.*

Los montes de piedad podrán adscribirse a la obra social de las cajas de ahorros, de las fundaciones bancarias u ordinarias o a las entidades de crédito controladas por las fundaciones bancarias a las que se refiere el artículo 44.3 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre.

Disposición transitoria primera. *Cajas de ahorros de ejercicio indirecto.*

1. Las cajas de ahorros que a la entrada en vigor de esta ley ejerzan su actividad como entidad de crédito a través de una entidad bancaria habrán de transformarse en una fundación bancaria u ordinaria, según corresponda, como máximo el 29 de diciembre de 2014.

2. Hasta que se produzca la transformación, les será de aplicación la Ley 1/1991, de 4 de enero, Reguladora de las Cajas de Ahorros en Aragón, y sus reglamentos de desarrollo, así como la normativa citada en el párrafo primero de la disposición transitoria primera de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre.

No será necesaria la adaptación de sus estatutos y órganos de gobierno a lo establecido en el título I de la presente ley ni la renovación de dichos órganos de gobierno por vencimiento de su mandato, que se entenderá prorrogado hasta la fecha de dicha transformación.

3. Para proceder a la transformación, las cajas de ahorros no requerirán autorización administrativa alguna, debiendo únicamente cumplir con los trámites correspondientes ante el protectorado.

4. Transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 de esta disposición sin que se hubiera completado la transformación en fundación, las cajas de ahorros quedarán automáticamente transformadas, con disolución de todos sus órganos y baja en el registro especial de entidades de crédito del Banco de España, conforme al procedimiento previsto en la disposición adicional primera.

5. La asamblea general de la caja de ahorros adoptará los acuerdos de transformación en fundación bancaria, aprobación de estatutos, nombramiento del patronato y cuantos actos y acuerdos sean necesarios para materializar la transformación a la que se refiere esta disposición transitoria, por mayoría simple de los consejeros generales asistentes.

Disposición transitoria segunda. *Compatibilidad temporal de consejeros.*

Los patronos de las fundaciones bancarias que a la entrada en vigor de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, fuesen miembros del consejo de administración de una caja de ahorros y simultáneamente miembros del consejo de administración de la entidad bancaria a través de la cual aquélla ejerza su actividad como entidad de crédito, podrán compatibilizar ambas actividades con las limitaciones previstas en la disposición transitoria segunda de la citada Ley 26/2013, de 27 de diciembre.

Disposición transitoria tercera. *Fundaciones de carácter especial.*

1. Las fundaciones de carácter especial que se hubieran constituido de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, se transformarán en fundaciones bancarias u ordinarias, según proceda.

2. A los efectos previstos en esta disposición transitoria, les será de aplicación lo referido en el artículo 34.3 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre.

3. Las fundaciones de carácter especial podrán adoptar los acuerdos de transformación que deban aprobarse en cumplimiento de lo dispuesto en esta disposición transitoria, por mayoría simple.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas cuantas normas de igual o inferior rango se opongan a lo previsto en esta ley y, en particular, las siguientes:

a) Las disposiciones adicionales primera, segunda, tercera y quinta y la disposición transitoria tercera de la Ley 1/1991, de 4 de enero, Reguladora de las Cajas de Ahorros en Aragón.

b) El Decreto-ley 1/2012, de 21 de febrero, del Gobierno de Aragón, de medidas en materia de Cajas de Ahorros.

c) La disposición final tercera de la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

d) La disposición adicional segunda de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

[. . .]

«CAPÍTULO V

Gobierno corporativo

Artículo 62 bis.

1. Las cajas de ahorros con domicilio social en Aragón deberán hacer públicos con carácter anual un informe de gobierno corporativo y un informe sobre remuneraciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre.

2. Los informes anuales de gobierno corporativo y sobre remuneraciones de las cajas deberán ser comunicados a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, al Banco de España y al Departamento competente en materias de cajas de ahorros del Gobierno de Aragón en los términos establecidos en la legislación estatal.»

Cuarenta y dos. Se modifica el artículo 63, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 63.

Las cajas de ahorros podrán nombrar en el seno de su estructura organizativa un director general o cargo asimilado que ejercerá las otras funciones que los estatutos y los reglamentos de la entidad le encomienden.»

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Gobierno de Aragón para adoptar las medidas y dictar las disposiciones que sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

Esta ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Aragón».

§ 23

Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 268, de 6 de noviembre de 2018
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2018-15138

[. . .]

TÍTULO V

De las competencias

[. . .]

CAPÍTULO II

Materias institucionales y administrativas

[. . .]

Artículo 110. *Asociaciones y fundaciones.*

1. Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia exclusiva en materia de asociaciones que desarrollen, mayoritariamente, sus funciones en el territorio de Canarias, respetando lo dispuesto en los artículos 149.1.1.ª y 149.1.8.ª de la Constitución española. Esta competencia incluye, en todo caso:

a) La regulación de la constitución, régimen de responsabilidad, extinción y disolución, organización y funcionamiento interno, así como derechos y deberes de los asociados.
b) La determinación y el régimen de aplicación de los beneficios fiscales de las asociaciones, en el ámbito de la capacidad normativa tributaria asumida por la Comunidad Autónoma de Canarias.
c) La declaración de utilidad pública de las asociaciones, así como el contenido y los requisitos para su obtención.
d) La regulación y la gestión del Registro de Asociaciones de Canarias.

2. Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia exclusiva sobre el régimen jurídico de las fundaciones que desarrollen, mayoritariamente, sus funciones en el territorio de Canarias, en el marco de la legislación procesal, civil y tributaria del Estado. Esta competencia incluye, en todo caso:

a) La regulación de las modalidades, su denominación, los fines y los beneficiarios de la finalidad fundacional, la capacidad para fundar, los requisitos de constitución, modificación, extinción y liquidación, los estatutos, la dotación y el régimen de la fundación en proceso de

formación, el patronato y el protectorado, así como el patrimonio y el régimen económico y financiero.

b) La determinación y el régimen de aplicación de los beneficios fiscales de las fundaciones, en el ámbito de la capacidad normativa tributaria asumida por la Comunidad Autónoma de Canarias.

c) La regulación y gestión del Registro de Fundaciones de Canarias.

3. Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia exclusiva para fijar los criterios, regular las condiciones y la ejecución, el control, la inspección y sanción de los beneficios fiscales y las ayudas públicas reconocidas por la legislación canaria a las asociaciones y fundaciones que radiquen en su territorio.

[. . .]

§ 24

Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones Canarias

Comunidad Autónoma de Canarias
«BOC» núm. 47, de 17 de abril de 1998
«BOE» núm. 108, de 6 de mayo de 1998
Última modificación: 10 de noviembre de 2014
Referencia: BOE-A-1998-10523

Sea notorio a todos los ciudadanos que el Parlamento de Canarias ha aprobado y yo, en nombre del Rey y de acuerdo con lo que establece el artículo 12.8 del Estatuto de Autonomía, promulgo y ordeno la publicación de la siguiente Ley.

PREÁMBULO

I

Es una realidad que la fundación ha adquirido en los últimos años un innegable protagonismo en un sector tan importante en nuestros días como el de la acción social. La actividad fundacional aparece hoy como un inapreciable instrumento para un tejido social necesariamente abocado a coparticipar con el sector público en el sostenimiento y el estímulo de las actividades de interés general.

La causa del dinamismo e importancia de la actividad de las fundaciones la tiene sin duda la proclamación por el artículo 34 de la Constitución del derecho de fundación para fines de interés general y el desarrollo legislativo postconstitucional que de dicho derecho se ha realizado por los legisladores autonómicos y por el estatal. Entre esos legisladores que han contribuido notablemente al desarrollo del sector fundacional en nuestros días se encuentra el legislador canario, que con la Ley 1/1990, de Fundaciones Canarias, sentó una importantísima base sobre la que se ha construido en no poca medida el halagüeño presente de las fundaciones.

La fundación constituye en el fondo una manifestación del dinamismo de nuestra sociedad, dinamismo que exige del legislador un constante esfuerzo de adaptación para prestar la cobertura legal y el estímulo de ese tejido social. Así, lo que hace apenas cinco años constituía un valiosísimo instrumento para el desarrollo del sector, la Ley 1/1990, requiere hoy una urgente revisión. A esta necesidad justamente es a la que pretende atender la presente Ley.

La presente Ley se dicta en ejercicio de la competencia exclusiva que el artículo 30.7 del Estatuto de Autonomía de Canarias reconoce a esta Comunidad Autónoma en materia de fundaciones que desarrollen esencialmente sus funciones en Canarias. En ejercicio de esa competencia y con el límite del respeto al contenido esencial del derecho de fundación proclamado por la Constitución, se aborda una nueva regulación del régimen jurídico de las fundaciones canarias.

Con la nueva Ley se pretende ajustar el marco jurídico de las fundaciones a los principios hoy imperantes en la materia, de manera que las fundaciones canarias desarrollen su labor en un contexto normativo adecuado a las necesidades y peculiaridades de esta institución. En este sentido, la nueva Ley parte de los principios de libertad y flexibilidad en cuanto a la gestión de las fundaciones, superando las tradicionales restricciones normativas. En consonancia con ello, se configura un Protectorado de Fundaciones Canarias cuya actividad ya no es eminentemente fiscalizadora, sino que ostenta equilibradamente funciones de asesoramiento, apoyo y control de las fundaciones.

II

Las directrices que sigue la Ley son en esencia las siguientes:

La regulación contenida en la Ley se circunscribe a los aspectos jurídico-sustantivos del régimen jurídico de la fundación.

La Ley se centra en la regulación de la fundación entendida con arreglo al concepto sentado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a partir de lo proclamado por nuestra Constitución, excluyéndose de la misma los supuestos que aparecían regulados en el capítulo III y en la disposición adicional cuarta de la Ley 1/1990, así como las fundaciones familiares.

El proceso constitutivo de la fundación se articula en tres fases: Negocio fundacional, constitución e inscripción registral.

Mediante el negocio fundacional el fundador o fundadores manifiestan su voluntad de crear una fundación, dotándola de medios económicos. A tales efectos se reconoce la posibilidad de fundar a las personas físicas y jurídicas y se exige que la dotación inicial sea suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales, con lo que se cierra el paso a la creación de fundaciones inviables económicamente o a aquellas iniciativas que, por su carácter asociativo, no se correspondan a la figura fundacional.

Con el otorgamiento de la escritura pública de constitución conforme a lo previsto en la Ley, la fundación queda constituida aunque carente de personalidad jurídica. A partir de este momento, el proceso constitutivo es irrevocable.

Finalmente, con la inscripción en el Registro, la fundación alcanza personalidad jurídica.

En la regulación de los órganos de gobierno de la fundación se ha partido de la premisa de asegurar el máximo respeto posible a la voluntad del fundador, introduciéndose únicamente algunas atemperaciones con el objeto de lograr un eficiente gobierno de la fundación. Así, se regulan los supuestos en los que se producirá la suspensión, sustitución y cese de los miembros del órgano de gobierno; y se establece un régimen de responsabilidad riguroso, en correlación con la mayor libertad que se otorga a los patronos para la gestión patrimonial.

Cabe también mencionar como novedad destacada la posibilidad de que la gestión de la fundación se encomiende remuneradamente a personas con adecuada solvencia técnica.

La rendición de cuentas al Protectorado de Fundaciones Canarias se regula en iguales términos a los recogidos en la normativa estatal, para evitar distorsiones a la hora de aplicar la normativa estatal sobre incentivos fiscales.

El Protectorado de Fundaciones Canarias se configura como un órgano adscrito a la Consejería competente en materia de fundaciones, dejándose su estructuración orgánica al desarrollo reglamentario de la Ley. La regulación de las funciones del Protectorado de Fundaciones Canarias se realiza equilibrando sus facetas de órgano de apoyo y asesoramiento y de órgano de control.

Se prevé en la Ley la existencia de un Consejo Asesor del Protectorado de Fundaciones Canarias integrado por representantes de las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Canarias.

Finalmente, la modificación de los Estatutos de la fundación se regula con flexibilidad, con la intención de que sea una vía propicia para reconducir la actividad de las numerosas fundaciones que por unas circunstancias o por otras tengan paralizada su actividad.

CAPÍTULO PRELIMINAR

Disposiciones generales

Artículo 1. *Concepto.*

1. A los efectos de esta Ley, son fundaciones las personas jurídicas resultantes de afectar permanentemente por voluntad de sus fundadores un patrimonio al cumplimiento de fines de interés general sin ánimo de lucro.
2. Las fundaciones se rigen por la voluntad de su fundador y sus Estatutos, debiendo respetar, en todo caso, el contenido de la presente Ley.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. La presente Ley será aplicable a las fundaciones que desarrollen esencialmente sus funciones en Canarias.
2. A los efectos previstos en el apartado anterior, se entenderá, en todo caso, que desarrollan esencialmente sus funciones en Canarias aquellas fundaciones que tengan su domicilio en el archipiélago, aunque se relacionen con terceros fuera de ella mediante relaciones instrumentales de su tráfico asistencial, cultural o docente.
3. Las fundaciones tendrán su domicilio en el lugar donde se encuentre la sede de su órgano de gobierno.

CAPÍTULO I

Sección 1.ª Constitución de la fundación

Artículo 3.

Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas privadas o públicas.

Artículo 4.

1. Para constituir fundaciones las personas físicas se requerirá la capacidad general de obrar y la especial para disponer gratuitamente, «inter vivos» o «mortis causa», de los bienes y derechos en que consista la dotación.
2. Las personas jurídico-privadas de índole asociativo requerirán el acuerdo expreso de su Junta general o asamblea de socios u órgano equivalente y las de índole institucional, el acuerdo de su órgano rector.
3. Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

Sección 2.ª Escritura de constitución

Artículo 5.

1. La fundación podrá constituirse por «acto inter vivos» o «mortis causa».
2. Para la constitución de la fundación por «acto inter vivos», será preceptivo el otorgamiento de escritura pública en la que se contengan los extremos detallados en el artículo siguiente.
3. En el acto fundacional «mortis causa», el fundador podrá otorgar por sí mismo la escritura pública o designar a las personas que hubieren de otorgarla.

Si en la constitución de una fundación por acto «mortis causa», el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y a disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta Ley se otorgará por la persona que designe el testador, en su defecto por el albacea testamentario, en defecto de éste, por los herederos o las personas a quienes en derecho corresponda la ejecución del testamento y en el caso de que estos no existieran, por la persona que se designe por el Protectorado de Fundaciones Canarias.

4. Una vez otorgada la escritura de constitución, el proceso constitutivo es irrevocable, debiendo el Protectorado de Fundaciones Canarias completar dicho proceso en caso de que las personas encargadas de hacerlo no realizaran los trámites oportunos. A estos efectos, los Notarios tendrán la obligación de comunicar al Protectorado de Fundaciones Canarias el otorgamiento de cualquier escritura de constitución de una fundación.

Artículo 6.

1. La escritura pública de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El nombre, apellidos, edad y estado civil de los fundadores si son personas físicas; y la denominación o razón social, si son personas jurídicas; y, en ambos casos, la nacionalidad y el domicilio.
b) La voluntad de constituir una fundación.
c) La dotación fundacional y Su valoración, con la descripción y naturaleza de los bienes y derechos que la integran, su titularidad, sus cargas y el título, forma y realidad de su aportación.
d) Los estatutos fundacionales.
e) La identificación de las personas que integran el órgano de gobierno y su aceptación, si se efectúa en el momento fundacional.
f) El primer programa de actuación de la fundación en función de los recursos disponibles.

2. El fundador o fundadores podrán dar a la escritura pública el carácter de carta fundacional, con el fin de que puedan adherirse otras personas con el carácter de fundadores. En tal caso, se fijará en la escritura el plazo durante el cual haya que formular la adhesión y los requisitos que se deben cumplir para adquirir la condición de fundador.

Artículo 7.

Los Estatutos de la fundación deberán contener como mínimo los siguientes extremos:

a) La denominación de la entidad, en la que deberán figurar las palabras «fundación canaria», que no podrá coincidir ni asemejarse de manera que pueda crear confusión con la de otra previamente inscrita en el Registro de Fundaciones de Canarias.
b) Los fines fundacionales.
c) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.
d) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos a las finalidades fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.
e) El órgano de gobierno y representación de la fundación, con expresión de su composición, reglas para la designación y sustitución de sus miembros, duración del mandato pudiendo el o los fundadores establecer su carácter indefinido, causas de cese, atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.
f) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que los fundadores quieran establecer.

Artículo 8.

Otorgada la escritura de constitución y en tanto se proceda a su inscripción en el Registro de Fundaciones de Canarias, su órgano de gobierno realizará, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales condicionarán su eficacia a la inscripción y, en su caso, posterior asunción de los mismos por parte de la fundación. En el supuesto de no inscripción, la responsabilidad se hará efectiva sobre el patrimonio fundacional y, no alcanzando éste, responderán solidariamente los patronos.

Sección 3.ª Inscripción registral

Artículo 9.

1. La fundación adquirirá personalidad jurídica desde el momento de la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Canarias.

2. La inscripción sólo podrá denegarse por resolución motivada del órgano que reglamentariamente tenga atribuida la competencia sobre el Registro de Fundaciones de Canarias, cuando la escritura pública de constitución de la fundación no reúna los requisitos previstos en esta Ley y demás legislación aplicable. Con carácter previo a la resolución que se adopte, será preceptivo un informe de la Dirección General de Servicios Jurídicos, que no será vinculante. Si los defectos fueran subsanables, se concederá un plazo de diez días.

3. Toda disposición de los estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador o fundadores que sea contraria a la presente Ley, y no afecte a la validez constitutiva de aquélla, se tendrá por no puesta.

CAPÍTULO II

Sección 1.ª El fin fundacional

Artículo 10.

Los fines fundacionales deben ser de interés general y beneficiar a colectividades genéricas de personas, no individualmente determinadas. Tendrán consideración de interés general los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

Sección 2.ª Dotación

Artículo 11.

1. La dotación fundacional podrá consistir en bienes y derechos de cualquier tipo, que habrán de ser suficientes para el desarrollo del primer programa de actuación, que deberá constar en la escritura de constitución, con independencia de su incremento en virtud de aportaciones sucesivas a cargo del o los fundadores o de terceras personas.

2. Dicha dotación podrá aportarse en forma sucesiva, en cuyo caso el desembolso inicial no será inferior al 25 por 100 del total previsto por el fundador o fundadores. El resto deberá aportarse en un plazo no superior a cinco años contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución.

3. Si la dotación consistiera en dinero, su cuantía se fijará en pesetas. Las aportaciones no dinerarias se cuantificarán en igual forma y se especificarán los criterios de valoración utilizados. En uno y otro caso se acreditará ante el Notario actuante la realidad de las aportaciones.

4. Se podrá considerar como dotación el compromiso de aportaciones de terceros siempre que estuvieren garantizadas.

5. No se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos.

Sección 3.ª El patrimonio de la fundación

Artículo 12.

1. El patrimonio de la fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica.

2. La fundación deberá figurar como titular de todos los bienes y derechos que integran su patrimonio, los cuales se harán constar en su inventario y en el Registro de Fundaciones de Canarias, y se inscribirán, en su caso, en los registros correspondientes.

Artículo 13.

1. Los actos de enajenación y gravamen, así como las transacciones de los bienes y derechos de la fundación, deberán ser comunicados con al menos treinta días de antelación al Protectorado de Fundaciones Canarias, en los siguientes casos:

a) Siempre que se refieran a los que integran la dotación fundacional o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales.
b) Cuando afecten al patrimonio o representen un valor superior al treinta por ciento del activo de la fundación que resulte del último balance anual.

2. Deberán ser comunicados al Protectorado de Fundaciones Canarias los actos de disposición y gravamen, así como las transacciones de los bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, valores mobiliarios que representen participaciones significativas en los anteriores y objetos de extraordinario valor.

Artículo 14.

1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario.
2. La aceptación de legados o donaciones con cargas que puedan desnaturalizar el fin fundacional, requerirá la previa autorización del Protectorado de Fundaciones Canarias.
3. No se podrán repudiar herencias o legados, ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del Protectorado de Fundaciones Canarias y, en su defecto, sin la aprobación judicial con audiencia del ministerio público.

Sección 4.ª Órgano de gobierno

Artículo 15.

1. En toda fundación sujeta a esta Ley existirá un órgano de gobierno y representación con la denominación de Patronato.
2. El Patronato ostentará la representación de la fundación y ejercerá todas aquellas facultades que sean necesarias para la realización de los fines fundacionales. En concreto, administrará los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, siendo responsable de los menoscabos que pudieran ocasionarse por su negligente administración.

Artículo 16.

Los miembros del órgano de gobierno de una fundación se denominan patronos y están obligados a servir el cargo con la diligencia de un representante leal y mantener plenamente la productividad de bienes y derechos según los criterios económico-financieros de un buen gestor.

Artículo 17.

1. El Patronato se compondrá al menos de tres miembros.
2. El Patronato tendrá un Presidente y un Secretario, que se designarán con arreglo a los criterios fijados por el fundador. En defecto de tales criterios se designarán por elección entre sus miembros.

Artículo 18.

1. Podrán ser miembros del Patronato de la fundación las personas físicas y las personas jurídicas.
2. Las personas físicas deberán tener capacidad de obrar plena y no estar inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.
3. Las personas jurídicas deberán estar representadas por una persona física que cumpla los requisitos señalados en el apartado anterior.
4. Cuando el cargo recaiga en una persona física, deberá ejercerse personalmente y no podrá ser delegado.

5. Quienes fueren llamados a ejercer esa función en razón del cargo que ocuparen, podrán ser suplidos por la persona que designen para que actúe en su nombre.

Artículo 19.

1. Los patronos comenzarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el cargo, aceptación que deberá hacerse constar en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia en el Registro de Fundaciones de Canarias. A los efectos de este artículo, será válida la aceptación acreditada mediante certificación del Secretario del órgano de gobierno con el visto bueno del Presidente y la firma notarialmente legitimada de ambos.

2. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente, sin que en ningún caso puedan percibir retribución por el desempeño de su función. No obstante, los patronos tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione, salvo disposición en contra del fundador.

3. En todo caso, la aceptación de los patronos deberá constar en el Registro de Fundaciones de Canarias.

Artículo 20.

1. Si los Estatutos no lo prohibieran, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o varios de sus miembros y nombrar apoderados generales o especiales.

2. En ningún caso podrán ser objeto de delegación la aprobación de cuentas y del presupuesto ni aquellas facultades que requieran autorización del Protectorado de Fundaciones Canarias y aquellos cuya delegación estuviera expresamente prohibida por el fundador.

3. Las delegaciones y apoderamientos generales, salvo que sean para pleitos, así como su revocación, deberán ser inscritos en el Registro de Fundaciones de Canarias.

Artículo 21.

1. La sustitución de los patronos se producirá en la forma prevista en los Estatutos. Cuando ello no fuere posible, se procederá a su modificación, quedando facultado el Protectorado de Fundaciones Canarias hasta que la modificación estatutaria se produzca, para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación.

2. El cese de un patrono se producirá por las causas siguientes:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por extinción de la persona jurídica.

b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad de acuerdo con lo establecido en la Ley.

c) Por cese en el cargo por razón del cual fue nombrado miembro del Patronato.

d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia exigida, si así se declara en resolución judicial.

e) Por resolución judicial derivada del ejercicio de la acción de responsabilidad prevista en el artículo 23.

f) Por el transcurso del período de su mandato, si fue nombrado por un determinado tiempo.

g) Por renuncia, que deberá hacerse mediante comparecencia al efecto en el Registro de Fundaciones de Canarias o bien en documento público o en documento privado con firma legitimada por Notario, que se hará efectiva desde que se notifique formalmente al Protectorado de Fundaciones Canarias.

h) Por otras causas establecidas válidamente para el cese en los Estatutos.

i) Cuando un miembro del órgano de gobierno no resulte idóneo para desempeñar el cargo en virtud de circunstancias que puedan dañar la imagen o la labor de la fundación. En este caso la iniciativa para que se produzca el cese deberá partir de los restantes miembros del Patronato, acordarse por éstos por mayoría absoluta y deberá ser comunicada al Protectorado de Fundaciones Canarias.

3. La suspensión de los patronos podrá ser acordada por el Juez cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad.

4. La sustitución, cese y suspensión de patronos se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Canarias.

Artículo 22.

1. Salvo que los Estatutos establezcan otra cosa, las fundaciones podrán encomendar el ejercicio de la gerencia o gestión, o la realización de otras actividades en nombre de la fundación, a personas físicas o jurídicas con acreditada solvencia técnica al respecto, con la remuneración adecuada a las funciones desempeñadas.

2. Su nombramiento, cese, condiciones contractuales y remuneración anual pactada por todos los conceptos, deberá notificarse al Protectorado de Fundaciones de Canarias y, en todo caso, se conceptuarán como gastos generales.

Artículo 23.

1. Los patronos responderán frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos o por los realizados negligentemente.

2. Quedarán exentos de responsabilidad quienes se hubieran opuesto expresamente al acuerdo determinante de la misma o no hubieran participado en su adopción.

3. La acción de responsabilidad se ejercerá, en nombre de la fundación y ante la jurisdicción ordinaria:

a) Por el propio Patronato de la fundación, mediante acuerdo motivado en cuya adopción no participará el patrono o patronos afectados.

b) Por el Protectorado de Fundaciones Canarias.

c) Por el fundador, cuando la actuación de los miembros del órgano de gobierno sea contraria o lesiva a los fines fundacionales.

CAPÍTULO III

Actividad fundacional

Artículo 24.

Las fundaciones sujetas a esta Ley están obligadas a dar publicidad suficiente a sus objetivos y actividades, a fin de que sean conocidas por sus eventuales beneficiarios.

Artículo 25.

1. Con carácter anual el Patronato de la fundación confeccionará el inventario, el balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la fundación y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales y de la gestión económica. La memoria especificará además las variaciones patrimoniales y los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación.

2. Igualmente, el órgano de gobierno de la fundación practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior.

3. Se someterán a auditoría externa, con cargo a los fondos propios de la fundación, las cuentas de las fundaciones en las que concurran en la fecha de cierre del ejercicio, durante dos años consecutivos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de su patrimonio supere los 400.000.000 de pesetas.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos sea superior a 400.000.000 de pesetas.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a cincuenta.

También se someterán a auditoría externa aquellas cuentas que, a juicio del Patronato de la fundación o del Protectorado de Fundaciones Canarias, y siempre con relación a la

cuantía del patrimonio o el volumen de gestión, presenten especiales circunstancias que así lo aconsejen.

4. Los documentos a que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo se presentarán al Protectorado de Fundaciones Canarias dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente. Los informes de auditoría se presentarán en el plazo de tres meses desde su emisión. El Protectorado de Fundaciones Canarias, una vez examinados y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlos en el Registro de Fundaciones Canarias.

5. Asimismo, el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado de Fundaciones Canarias en los últimos tres meses de cada ejercicio el presupuesto correspondiente al año siguiente acompañado de una memoria explicativa.

6. La contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando realicen directamente actividades mercantiles o industriales.

7. A los efectos previstos en el artículo anterior, deberá publicarse en el «Boletín Oficial de Canarias» un extracto de la memoria anual de actividades que contenga el resumen del inventario-balance y de las actividades.

Artículo 26.

Los servicios que presta una fundación a sus beneficiarios podrán ser remunerados siempre que:

a) No sea contrario a la voluntad fundacional.
b) El importe obtenido se destine a los fines fundacionales.
c) No implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios.

Artículo 27.

1. La fundación podrá realizar por sí misma actividades empresariales sólo cuando éstas estén directamente relacionadas con el fin fundacional o sean estrictamente necesarias para el sostenimiento de la actividad fundacional.

El Patronato deberá comunicar al Protectorado de Fundaciones Canarias el inicio de las actividades en un plazo no superior a veinte días.

2. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales.

Las fundaciones podrán participar en sociedades no personalistas. Si la participación es mayoritaria, será necesaria la autorización previa del Protectorado de Fundaciones Canarias para que la misma pueda llevarse a cabo. En caso contrario bastará con que el Patronato comunique al Protectorado de Fundaciones Canarias la participación.

Artículo 28.

1. La fundación deberá destinar a la realización del fin fundacional al menos el 70 por 100 de las rentas e ingresos netos obtenidos anualmente, previa deducción de impuestos. No se considerarán rentas ni ingresos a estos efectos las cantidades aportadas en concepto de dotación fundacional.

Las rentas e ingresos restantes, deducidos los gastos de administración, se destinarán a incrementar la dotación fundacional de la fundación.

2. El destino de la proporción de rentas e ingresos a que se refiere el apartado anterior podrá hacerse efectivo en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención.

3. Se entiende por gastos de administración aquéllos directamente ocasionados a los órganos de gobierno por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación y de los que los patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.2 de esta Ley.

CAPÍTULO IV

Modificación, fusión, federación y extinción de la fundación

Sección 1.ª Modificación de los estatutos

Artículo 29.

1. El Patronato podrá acordar la modificación de los Estatutos de la fundación siempre que resulte conveniente en interés de la misma y no exista prohibición del fundador, en cuyo caso requerirá la autorización previa del Protectorado de Fundaciones Canarias.
2. El Patronato estará obligado a acordar la modificación cuando la inadecuación de los Estatutos impida actuar satisfactoriamente a la fundación, salvo que el fundador haya previsto la extinción de la fundación para este caso.
3. Si el Patronato no cumpliera la obligación señalada en el apartado anterior, el Protectorado de Fundaciones Canarias podrá acordar, de oficio o a instancia de quien tenga interés legítimo en ello, la modificación que proceda y ejercerá, en su caso, la acción de responsabilidad contra los patronos.
4. El acuerdo de modificación habrá de ser motivado y formalizarse en escritura pública. Además, deberá ser aprobado por el Protectorado de Fundaciones Canarias e inscribirse en el Registro de Fundaciones de Canarias.
5. La modificación habrá de respetar en lo posible la voluntad del fundador.

Sección 2.ª Fusión y federación

Artículo 30.

1. Las fundaciones podrán fusionarse y federarse con otras siempre que el interés de las mismas así lo aconseje.
2. La fusión y la federación requerirán acuerdo motivado de los Patronatos de las fundaciones interesadas y deberán ser aprobadas por el Protectorado de Fundaciones Canarias.
3. La fusión y la federación se formalizarán en escritura pública y se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Canarias.
4. Podrá el Protectorado de Fundaciones Canarias solicitar de la autoridad judicial la fusión de aquellas fundaciones que no puedan cumplir sus fines por sí mismas cuando éstos sean análogos y exista oposición de sus órganos de gobierno y no lo haya prohibido el fundador.

Sección 3.ª Extinción

Artículo 31.

La fundación se extinguirá:

a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.
b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de la presente Ley.
d) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
e) Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.
f) Por cualquier otra causa establecida en las Leyes.

Artículo 32.

1. En el supuesto del apartado a) del artículo anterior la fundación se extinguirá de pleno derecho.
2. En los supuestos contemplados en los apartados b), c) y d) del artículo anterior, la extinción requerirá acuerdo del Patronato aprobado por el Protectorado de Fundaciones Canarias. Si el Patronato o el Protectorado de Fundaciones Canarias no estuvieran de

acuerdo con la extinción, será necesaria resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el Protectorado de Fundaciones Canarias o por el Patronato, según los casos.

3. El acuerdo de extinción se formalizará en escritura pública y se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Canarias. Igualmente se inscribirá, en su caso, la resolución judicial que declare la extinción.

Artículo 33.

1. La extinción de la fundación, salvo en el supuesto de fusión, da paso al procedimiento de liquidación, que se efectuará por el Patronato bajo la supervisión del Protectorado de Fundaciones Canarias.

2. Los bienes remanentes de la fundación se destinarán a fundaciones o a entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general análogos a los realizados por la misma y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de disolución, a la consecución de aquéllos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en el Estatuto de la fundación extinguida. En su defecto, este destino podrá ser decidido en favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas por el Patronato, cuando tenga reconocida esa facultad por el fundador, y, a falta de esta facultad, corresponderá al Protectorado de Fundaciones Canarias cumplir ese cometido.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general.

CAPÍTULO V

Sección 1.ª Protectorado de Fundaciones Canarias

Artículo 34.

El Protectorado de Fundaciones Canarias es el órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las fundaciones, que facilitará y promoverá el recto ejercicio del derecho fundacional y asegurará la legalidad de su constitución y funcionamiento.

Artículo 35.

El Protectorado de Fundaciones Canarias será ejercido por la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias, en la forma que reglamentariamente se determine.

Son funciones del Protectorado de Fundaciones Canarias:

a) Asesorar e informar a las fundaciones inscritas o en proceso de constitución.

b) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines de cada fundación conforme a la voluntad expresada por el fundador y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

c) Comprobar si los recursos económicos de las fundaciones se destinan al cumplimiento de los fines fundacionales en los términos previstos en los estatutos y en la presente ley, pudiendo llevar a cabo las actuaciones de comprobación material que sean pertinentes en los términos que se establezcan reglamentariamente.

d) Ejercer la acción de responsabilidad de los patronos cuando ello fuera pertinente con arreglo a esta Ley.

e) Dar la adecuada publicidad a la existencia y actividades de las fundaciones.

f) Otorgar las autorizaciones y aprobaciones previstas en la Ley.

g) Quedar enterado de las comunicaciones establecidas por esta Ley.

h) Velar para que ninguna entidad que no lo sea utilice la denominación «fundación», denunciando el hecho ante la autoridad competente.

i) Cuantas otras le confieran las leyes.

Artículo 36.

1. El Protectorado de Fundaciones Canarias podrá asumir provisionalmente la gestión de la fundación en los siguientes casos:

a) Cuando la fundación carezca por cualquier motivo de patronos, salvo en el supuesto previsto en el artículo 21.1 de esta Ley.

b) Cuando, advertida una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, el Patronato no atendiera al requerimiento del Protectorado de Fundaciones Canarias, una vez oído aquél, para la adopción de las medidas correctoras que se estimen pertinentes en el plazo que se fije.

En ambos casos será necesaria autorización judicial en la que se determinará el plazo durante el que el Protectorado de Fundaciones Canarias desempeñará la gestión de la fundación, que no podrá ser superior a dos años.

2. La resolución judicial se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Canarias.

Artículo 37.

1. El plazo para resolver las autorizaciones previstas en esta Ley será de tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que haya recaído resolución expresa, se podrán entender estimadas las solicitudes de autorización.

2. El plazo para resolver se interrumpirá cuando la solicitud no reúna los requisitos necesarios o no se presente debidamente documentada y el Protectorado de Fundaciones Canarias así lo estime mediante acto motivado que notificará al Patronato, comenzando a contar de nuevo el plazo señalado en el apartado primero desde el momento en que los defectos fueron subsanados.

Artículo 38.

Los actos del Protectorado de Fundaciones Canarias que pongan fin a la vía administrativa serán impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Sección 2.ª Consejo asesor del Protectorado de Fundaciones Canarias

Artículo 39.

1. El Consejo Asesor del Protectorado de Fundaciones Canarias es un órgano de carácter consultivo integrado por, al menos, cinco representantes de las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Canarias, designados rotatoriamente por éstas.

2. Son funciones del Consejo Asesor:

a) Elevar las propuestas que estime pertinentes al Protectorado de Fundaciones Canarias.

b) Asesorar al Protectorado de Fundaciones Canarias.

c) Asesorar, informar y dictaminar, cuando así se le solicite, sobre cualquier disposición legal o reglamentaria que afecte directamente a las fundaciones.

d) Planificar, fomentar y realizar estudios relacionados con la actividad fundacional.

e) Las demás que le puedan atribuir.

3. El Consejo Asesor elegirá entre sus miembros un Presidente y un Secretario y se reunirá convocado por aquél a iniciativa propia o del Protectorado de Fundaciones Canarias.

4. Los miembros del Consejo Asesor se renovarán por completo cada dos años, renovándose el primer año los tres más antiguos en el cargo y el segundo los dos restantes.

Sección 3.ª Registro de Fundaciones de Canarias

Artículo 40.

1. El Registro de Fundaciones de Canarias es público y tiene por objeto la inscripción de las fundaciones canarias y de los actos inscribibles con arreglo a esta Ley.

2. Las inscripciones a que se refiere el apartado anterior deberán efectuarse en el plazo que reglamentariamente se determine y requerirán, por lo que se refiere a la inscripción de la fundación, el informe favorable del Protectorado de Fundaciones Canarias en cuanto a la

persecución de fines de interés general y a la determinación de la suficiencia de la dotación a que se refiere el apartado 1 del artículo 11 de esta Ley.

3. La publicidad se hará efectiva mediante certificación del contenido de los asientos expedida por el responsable del Registro, por simple nota informativa o copia de los asientos.

4. La estructura y funcionamiento del Registro se determinarán reglamentariamente.

CAPÍTULO VI

Fundaciones públicas

Artículo 41. *Concepto.*

A los efectos de esta Ley, se consideran fundaciones públicas, aquellas en cuya dotación participe mayoritariamente, directa o indirectamente, la Administración Pública de la Comunidad Autónoma, sus organismos autónomos o demás entidades que integran el sector público, o que el patrimonio fundacional, con carácter permanente, esté formado por más de un 50 por 100 de bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

Artículo 42. *Creación.*

1. La constitución, modificación, fusión, federación y extinción, así como los actos o negocios que impliquen la adquisición o pérdida del carácter de fundación pública de una fundación preexistente o la participación mayoritaria en la creación de una fundación, requerirán autorización previa del Gobierno de Canarias. Adoptado este acuerdo, se dará cuenta del mismo al Parlamento de Canarias.

2. Para la constitución y adquisición del carácter de fundación pública de una fundación preexistente será requisito necesario que la mayoría de los miembros del patronato representen a las instituciones o entidades que le otorgan el carácter público.

3. La propuesta de autorización previa será elevada al Gobierno por la consejería interesada, en cuyo seno se distribuirá el expediente, que deberá contar con informe de la consejería competente en materia de Administración Pública. A este efecto, a la solicitud de informe se acompañará memoria justificativa de las razones por las que se considera que existirá una mejor consecución de los fines de interés general perseguidos a través de una fundación que mediante otras formas jurídicas públicas o privadas.

4. La consejería competente en materia de Hacienda deberá, asimismo, emitir informe a instancia de la consejería interesada, que acompañará de una memoria económica justificativa. En el caso de creación de una nueva fundación, esta memoria acreditará la suficiencia de la dotación inicialmente prevista para el comienzo de la actividad y, en su caso, de los compromisos futuros para garantizar su continuidad.

Artículo 43. *Régimen jurídico.*

1. Las fundaciones públicas estarán sujetas a las siguientes limitaciones:

a) No podrán ejercer potestades públicas.

b) Únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público fundadoras, debiendo coadyuvar a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de sus competencias propias, salvo previsión legal expresa.

2. En materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas, estas fundaciones se regirán por las disposiciones de la Ley de Hacienda Canaria.

En todo caso, la realización de la auditoría externa de las fundaciones públicas en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 25.3 de la presente Ley corresponderá a la Intervención General.

3. La selección del personal deberá realizarse con sujeción a los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad de la correspondiente convocatoria.

4. La actividad contractual de las fundaciones públicas se regirá por las previsiones contenidas al respecto en la legislación de contratos de las administraciones públicas.

5. En los aspectos no regulados específicamente en este capítulo, las fundaciones públicas se regirán, con carácter general, por lo dispuesto en la presente Ley.

Disposición adicional primera.

En todo lo no previsto expresamente en la presente Ley, será de aplicación, con carácter supletorio la legislación del Estado sobre fundaciones, en cuanto no contradiga lo dispuesto en la presente Ley.

Disposición adicional segunda.

1. Sin perjuicio de las exenciones y demás beneficios fiscales previstos en la legislación estatal, las fundaciones sujetas a la presente Ley se podrán acoger a las ayudas que, en materia fiscal y acceso favorable a los fondos públicos a través de subvenciones, establezca específicamente la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. Para el disfrute del tratamiento preferente expresado en el apartado anterior, constituye requisito ineludible la observancia de lo dispuesto en esta Ley y, en especial, el correcto cumplimiento de los fines fundacionales.

Disposición transitoria primera.

En el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley, las fundaciones sujetas a la misma constituidas con anterioridad, deberán adaptar a ésta sus respectivos Estatutos y presentarlos en el Registro de Fundaciones de Canarias.

Disposición transitoria segunda.

1. Transcurrido el plazo previsto en la disposición transitoria primera, en tanto no cumplan las obligaciones previstas, las fundaciones no podrán obtener subvenciones y ayudas de la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. No obstante, el Protectorado de Fundaciones Canarias, mediante solicitud fundamentada del Patronato de la fundación, podrá prorrogar dicho plazo.

Disposición derogatoria.

Queda derogada la Ley 1/1990, de 29 de enero, de Fundaciones Canarias, así como cualquier otra disposición de igual o inferior rango que se oponga a lo previsto en la presente Ley.

Disposición final primera.

Se autoriza al Gobierno de Canarias a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.

Disposición final segunda.

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial de Canarias».

§ 25

Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Cantabria. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 9, de 11 de enero de 1982
Última modificación: 24 de marzo de 2021
Referencia: BOE-A-1982-635

[. . .]

TÍTULO II

De las competencias de Cantabria

Artículo 24.

La Comunidad Autónoma de Cantabria tiene competencia exclusiva en las materias que a continuación se señalan, que serán ejercidas en los términos dispuestos en la Constitución:

1. Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.
2. Las alteraciones de los términos municipales comprendidos en su territorio y, en general, las funciones que corresponden a la Administración del Estado sobre las Corporaciones Locales, y cuya transferencia autorice la legislación sobre régimen local.
3. Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda.
4. Tratamiento especial de las zonas de montaña.
5. Las obras públicas de interés para la Comunidad Autónoma que se realicen dentro de su propio territorio y que no sean de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma.
6. Los ferrocarriles, carreteras y caminos cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma y, en los mismos términos, los transportes terrestres, fluviales y por cable o tubería; establecimiento de centros de contratación y terminales de carga en materia de transporte terrestre.
7. Transporte marítimo, exclusivamente entre puertos o puntos de la Comunidad Autónoma, sin conexión con otros puertos o puntos de otros ámbitos territoriales.
8. Puertos, aeropuertos y helipuertos que no sean de interés general del Estado.
9. Agricultura, ganadería e industrias agroalimentarias de acuerdo con la ordenación general de la economía.
10. Denominaciones de origen en colaboración con el Estado.
11. Los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales, regadíos de interés para la Comunidad Autónoma, y las aguas minerales, termales y subterráneas, cuando éstas discurran íntegramente por Cantabria. Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

12. La pesca en aguas interiores, el marisqueo y la acuicultura, la caza y la pesca fluvial y lacustre.

13. Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia. Ferias y mercados interiores. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercancías, conforme a la legislación mercantil.

14. Planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo de Cantabria, dentro de los objetivos marcados por la política económica del Estado y del sector público económico de la Comunidad.

15. Artesanía.

16. Museos, archivos, bibliotecas, hemerotecas y demás centros de depósito cultural, conservatorios de música y servicios de bellas artes, de interés para la Comunidad Autónoma, cuya titularidad no sea estatal.

17. Patrimonio histórico, artístico, monumental, arquitectónico y arqueológico de interés para la Comunidad Autónoma.

18. Cultura.

19. Investigación científica y técnica, en coordinación con la general del Estado.

20. Turismo.

21. Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.

22. Asistencia, bienestar social y desarrollo comunitario incluida la política juvenil, para las personas mayores y de promoción de la igualdad de la mujer.

23. Protección y tutela de menores.

24. Vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones y coordinación de las policías locales sin perjuicio de su dependencia jerárquica de la autoridad municipal.

25. Casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas.

26. Cooperativas y entidades asimilables, mutuas no integradas en el sistema de Seguridad Social, respetando la legislación mercantil.

27. Espectáculos públicos.

28. Estadística para fines no estatales.

29. Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma.

30. Industria, sin perjuicio de lo que determinen las normas del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las normas relacionadas con las industrias que estén sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear. El ejercicio de la competencia se realizará de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y números 11 y 13 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

31. Instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando el transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los números 22 y 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

32. Procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia.

33. Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos, de acuerdo con los números 1, 6, y 8 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

34. Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

35. Cajas de Ahorro e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, en el marco de la ordenación general de la economía y de acuerdo con las disposiciones que en uso de sus facultades dicte el Estado.

[. . .]

§ 26

Ley 6/2020, de 15 de julio, de Fundaciones de Cantabria

Comunidad Autónoma de Cantabria
«BOCT» núm. 147, de 3 de agosto de 2020
«BOE» núm. 225, de 21 de agosto de 2020
Última modificación: 4 de abril de 2025
Referencia: BOE-A-2020-9904

EL PRESIDENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA

Conózcase que el Parlamento de Cantabria ha aprobado y yo, en nombre de Su Majestad el Rey, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2.º del Estatuto de Autonomía para Cantabria, promulgo la siguiente Ley de Cantabria 6/2020, de 15 de julio, de Fundaciones de Cantabria.

PREÁMBULO

I

El artículo 34 de la Constitución reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley. Este derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 53.1 del texto constitucional, ha de ser regulado por ley, que debe, en todo caso, respetar el contenido esencial del derecho.

El artículo 24.29 del Estatuto de Autonomía para Cantabria, atribuye a Cantabria la competencia exclusiva en materia de fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma.

A tenor de esta competencia exclusiva, la Comunidad Autónoma de Cantabria dictó el Decreto 26/1997, de 11 de abril, por el que se crea y regula el Protectorado y el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria, modificado por Decreto 33/1998, de 6 de abril. Esta normativa se complementa con la Ley estatal 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, de aplicación general en algunos aspectos, al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, así como con su normativa de desarrollo.

En este contexto, se considera necesario establecer una regulación propia y actualizada que, ante la creciente importancia del fenómeno fundacional, tenga en cuenta las peculiaridades, necesidades e intereses de la Comunidad Autónoma de Cantabria y facilite la promoción, constitución y funcionamiento de las fundaciones que realicen sus actividades en Cantabria.

Dentro de las iniciativas sociales de participación, sin ánimo de lucro, es imprescindible resaltar la importancia de las fundaciones como instrumento de coparticipación de la sociedad cántabra con los poderes públicos en la acción social, cultural, científica y de otros ámbitos.

En este sentido, desde la Comunidad Autónoma de Cantabria se ha apostado por el impulso de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general a través de las fundaciones, mediante un marco poco intervencionista, en el que se flexibiliza su régimen jurídico, simplificando actos administrativos, y reduciendo los actos de control del Protectorado, pero sin olvidar su función de tutela y apoyo, como garantía de cumplimiento de la voluntad fundacional y del interés general.

II

Por lo que se refiere al contenido de la ley consta de 50 artículos, estructurados en ocho capítulos, siete disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

El capítulo I es el dedicado a las disposiciones generales. En su regulación destaca la introducción de la necesidad de que las fundaciones cuenten con medios personales y materiales adecuados y con una organización suficiente para garantizar el cumplimiento de sus fines estatutarios.

El capítulo II es el relativo a la constitución de la fundación y recoge las normas que regulan el contenido de la escritura de constitución y de los estatutos, destacando, con el fin de incrementar la trasparencia, la mención a que los fines y actividades fundacionales no pueden constar de manera genérica en los estatutos.

El capítulo III contiene las disposiciones sobre el gobierno de la fundación y se regula la estructura, composición y funcionamiento del patronato como órgano colegiado de gobierno y representación, regulando expresamente los derechos y obligaciones de los patronos o patronas, simplificando las formalidades necesarias para la aceptación del cargo, e introduciendo la capacidad del Protectorado para designar a los nuevos patronos o patronas, en aquellos supuestos en que el número de patronos o patronas inscritos fuera inferior al mínimo previsto en la ley, o instar su extinción en caso de, además, apreciar su inviabilidad.

El capítulo IV regula el patrimonio de la fundación, simplifica la actual clasificación de bienes y derechos que lo conforman, diferenciando entre los bienes y derechos que forman parte de la dotación y los que no forman parte de la misma.

En cuanto a los actos de enajenación o gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de fines fundacionales o aquellos cuyo importe sea superior al 20 por ciento del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, deberán presentar una declaración responsable, regulada en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, en cumplimiento de los objetivos de simplificación administrativa y facilitación al ciudadano de la realización de los trámites preceptivos ante la Administración.

El capítulo V es el dedicado a la regulación del funcionamiento y actividad de la fundación. Se establece la obligación de las fundaciones de cumplir sus fines y de dar información acerca de los mismos. Para ello se introduce la obligación de contar con una página web en la que publicarán los datos más relevantes de su actividad, cuentas anuales y patronato.

Se clarifica la diferencia entre actividades propias, como son aquellas que la fundación desempeña en cumplimiento de sus fines, y económicas, que se pueden realizar como forma de financiación de la fundación. De esta forma se trata de evitar la utilización instrumental de la figura jurídica de la fundación para el desarrollo de actividades que no guarden relación con los fines que justifican su existencia.

Por lo que se refiere a las normas de contabilidad y auditoría y las relativas a los planes de actuación, se modifica el procedimiento de presentación de cuentas y se introduce la obligación de auditar las cuentas anuales para aquellas fundaciones que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas. Asimismo, se prevé que la no presentación de las cuentas anuales y planes de actuación tenga determinadas consecuencias como el cierre registral.

El capítulo VI regula los procesos de modificación, fusión, extinción y liquidación de la fundación.

El capítulo VII se refiere al Protectorado como órgano de la Administración encargado de velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y el cumplimiento de la voluntad de las personas fundadoras y de los fines fundacionales.

En el capítulo VIII se regula el Registro de Fundaciones, en el que, como aspecto sustancial, se introduce el silencio administrativo negativo ante la falta de resolución expresa. Es cierto que, tanto la ley 5/2018, de 22 de octubre, de régimen jurídico del Gobierno, de la Administración, y del Sector Público Institucional de la Comunidad Autónoma de Cantabria, como la Ley 39/2015, de 1 de octubre, apuestan por la generalización del silencio positivo, entendiendo que solo razones imperiosas de interés general pueden justificar la opción contraria.

En este sentido, la constitución de una fundación debe tener como fin el cumplimiento de fines de interés general, y esta premisa de cumplimiento del fin fundacional debe presidir su funcionamiento y la actividad de control por parte de la administración, por lo que se entiende que, en el presente caso, concurren razones imperiosas de interés general, así como de seguridad jurídica, para fijar el silencio negativo en los procedimientos de inscripción, no solo de la constitución, sino también de los actos esenciales en la vida de la fundación, como su extinción, y fusión y los relativos a la composición del patronato y la dotación, como elementos esenciales del negocio fundacional y de sus estatutos, como norma que rige el funcionamiento de la fundación, por lo que para la salvaguarda del interés general no resulta admisible que el mero trascurso del tiempo permita dar por válidas situaciones que no hayan sido objeto de la previa calificación.

Al ser las fundaciones actuales verdaderas operadoras de mercado, el Registro de Fundaciones debe actuar con idénticos instrumentos y premisas que el encargado de otorgar seguridad al tráfico jurídico que tiene lugar en el registro mercantil. Si el Registro Mercantil sirve a la protección del tráfico jurídico proporcionando a los particulares información veraz sobre otros particulares con los que pueden relacionarse, la misma interpretación debe aplicarse al Registro de Fundaciones.

Por otra parte, es importante destacar en cuanto a los efectos de la inscripción en el Registro de Fundaciones, el carácter constitutivo del que se dota a la inscripción, no solo de la constitución de la fundación, sino también de la fusión y extinción y del nombramiento y aceptación de patronos y patronas y de la modificación de estatutos, si bien, en cuanto al nombramiento y aceptación de patronos y patronas, se retrotraen los efectos de la inscripción a la fecha en la que se produjo la aceptación. De esta forma se trata evitar desfases entre la información obrante en el registro y la realidad vigente, evitando, que terceros de buena fe, puedan verse perjudicados por la falta de diligencia de la fundación en el cumplimiento de sus obligaciones registrales en aspectos tan esenciales de la fundación.

Finalmente, la ley incluye las correspondientes disposiciones adicionales, sobre temas diversos, como las fundaciones del sector público y las fundaciones bancarias que se regularán por su normativa específica, las fundaciones vinculadas a partidos políticos, las obligaciones notariales y la obligación de las fundaciones de relacionarse a través de medios electrónicos con el Registro y el Protectorado de Fundaciones de Cantabria en los términos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre. Además, se prevé que aquellas fundaciones, que, a la entrada en vigor de la ley, no hubieran presentado sus cuentas anuales en los seis últimos ejercicios incurren en la causa de extinción al amparo del artículo 32.f).

Las disposiciones transitorias establecen la obligación de adaptación de los estatutos de las fundaciones a la ley y prevé un régimen transitorio hasta tanto se apruebe la regulación reglamentaria del Registro de Fundaciones.

Por último, la disposición derogatoria deja sin efecto el Decreto 26/1997, de 20 de abril, por el que se crea y regula el Protectorado y Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria y la Orden de 29 de abril de 1997, sobre llevanza del Registro de Fundaciones y las disposiciones finales se refieren al desarrollo reglamentario y entrada en vigor de la ley.

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. La presente ley tiene por objeto regular el régimen jurídico de las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma de Cantabria.
2. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24.29 del Estatuto de Autonomía para Cantabria, se regirán por lo dispuesto en la presente ley, las fundaciones que desarrollen sus actividades principalmente en la Comunidad Autónoma de Cantabria.
3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma de Cantabria podrán establecer relaciones instrumentales con terceros en diferente ámbito territorial.

Artículo 2. *Concepto.*

Las fundaciones son organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de las personas fundadoras, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

Artículo 3. *Régimen Jurídico.*

1. Las fundaciones se rigen por la voluntad de las personas fundadoras en el momento de su constitución, por sus estatutos y, en todo caso, por la ley.
2. Las fundaciones contarán con los medios personales y materiales adecuados y con una organización suficiente para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.

Artículo 4. *Fines y personas beneficiarias.*

1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado y de respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, o cualesquiera otros de análoga naturaleza, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica y desarrollo tecnológico, o de establecimiento de vínculos de solidaridad entre las personas y los territorios.
2. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores y trabajadoras de una o varias empresas y sus familiares.
3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones cuya finalidad principal sea destinar sus prestaciones a las personas fundadoras o a los miembros del patronato, a los cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general. Asimismo, no podrán constituirse fundaciones cuya actuación principal esté orientada a formalizar negocios jurídicos onerosos con los anteriormente citados. No obstante, podrán ser beneficiarios o beneficiarias de las actividades de la fundación siempre que formen parte de las colectividades genéricas de personas destinatarias de la finalidad fundacional.
4. No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio cultural cántabro o del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias establecidas por la normativa autonómica y estatal, en particular, respecto a los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Artículo 5. *Domicilio.*

Las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades dentro del territorio autonómico deberán estar domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Artículo 6. *Fundaciones extranjeras.*

1. Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable y desarrollen principalmente sus actividades en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cantabria deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria, así como mantener una delegación en su territorio, que constituirá su domicilio a los efectos de la presente ley.

La inscripción podrá denegarse cuando no se acredite la circunstancia señalada en el párrafo anterior, así como cuando los fines no sean de interés general de acuerdo con el ordenamiento español.

2. Las delegaciones en Cantabria de Fundaciones extranjeras estarán sometidas al Protectorado a que se refiere el capítulo VII de la presente ley, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.

CAPÍTULO II

Constitución de la Fundación

Artículo 7. *Escritura pública de constitución.*

La escritura pública de constitución de una fundación deberá contener, además de los extremos establecidos por la legislación estatal, la certificación del Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria que acredite que la denominación pretendida no coincide o se asemeja, de manera que pudiera crear confusión, con la de alguna otra fundación previamente inscrita o con alguna denominación sobre cuya utilización exista reserva temporal.

Artículo 8. *Estatutos.*

En los estatutos de la fundación se hará constar, además de lo previsto en la legislación estatal, los siguientes extremos:

a) Los fines fundacionales, que deberán constar de manera concreta y determinada, y las principales actividades encaminadas al cumplimiento de los fines de forma precisa.

b) En caso de existir otros órganos distintos del patronato, su composición y funciones.

CAPÍTULO III

Gobierno de la Fundación

Artículo 9. *Patronato.*

1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma, de naturaleza colegiada, que adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en sus estatutos.

2. Corresponde al patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Artículo 10. *Composición del patronato.*

1. El patronato estará constituido por un mínimo de tres patronos o patronas, que elegirán entre ellos un presidente o presidenta, si no estuviera prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los estatutos.

2. El patronato deberá nombrar un secretario o secretaria, si no estuviera prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los estatutos, cargo que

podrá recaer en una persona ajena a aquel, en cuyo caso tendrá voz, pero no voto, y a quien corresponderá la certificación de los acuerdos del patronato.

Los cargos de presidente o presidenta y secretario o secretaria no podrán ser ejercidos por la misma persona.

3. Podrán ser nombrados miembros del patronato, de acuerdo con los estatutos, personas físicas que tengan plena capacidad de obrar y no estén inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.

4. Las personas jurídicas podrán formar parte del patronato y deberán designar como representantes en el patronato, a una o varias personas físicas mediante acuerdo de su órgano competente. El desempeño del cargo de patrono o patrona no podrá simultanearse con la condición de representante de una persona jurídica que haya sido designada patrona de la misma fundación.

Una persona física no podrá ejercer la representación de más de una persona jurídica en el mismo patronato.

5. Las personas físicas podrán ser nombrados miembros del patronato, o representantes de los mismos, por razón del cargo. En este caso el plazo de su mandato será el de permanencia en el cargo por razón del cual fueron nombrados.

6. En caso de que, de acuerdo con los estatutos, la facultad de nombrar patronos o patronas le corresponda a una persona jurídica pública, deberá constar el cargo por razón del cual el patrono o patrona es nombrado.

7. El cargo de patrono o patrona que recaiga en persona física deberá ejercerse personalmente. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro patrono o patrona por él designado. Esta actuación será siempre para actos concretos y deberá ajustarse a las instrucciones que, en su caso, la persona representada formule por escrito. Dicha representación deberá ser comunicada, en su caso, al Protectorado o Registro de Fundaciones.

Podrá actuar en nombre de quien fuera llamado a ejercer la función de patrono o patrona por razón del cargo que ocupare en otras entidades o instituciones, la persona a quien corresponda la sustitución en dicho cargo, o aquella otra dependiente de la misma entidad o institución que el patrono o patrona designe por escrito. Dicha representación deberá ser comunicada al Protectorado o Registro de Fundaciones. Lo dispuesto en este párrafo resulta de aplicación a los representantes de personas jurídicas en el patronato, que hayan sido designados como representantes por razón de un cargo.

8. Los patronos o patronas ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

9. No obstante, lo establecido en el apartado anterior, y salvo que las personas fundadoras hubiesen dispuesto lo contrario, el patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos o patronas que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la presente ley.

Artículo 11. *Aceptación.*

1. Los patronos o patronas deberán aceptar expresamente el cargo en documento privado con firma electrónica avanzada basada en certificado electrónico cualificado o firma electrónica cualificada, o con firma manuscrita legitimada notarialmente, documento público, o mediante comparecencia realizada al efecto ante el Registro de Fundaciones de Cantabria.

Sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquiera de las formas previstas en el párrafo anterior, los patronos o patronas que se incorporen con posterioridad a la inscripción de la Fundación, podrán aceptar ante el patronato. La aceptación, en este caso podrá ser acreditada a través de certificación expedida por el secretario o secretaria del patronato con el visto bueno del presidente o presidenta.

Sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquiera de las formas previstas en el apartado anterior, los patronos o patronas que se incorporen con posterioridad a la inscripción de la fundación, podrán aceptar ante el patronato. La aceptación, en este caso podrá ser acreditada a través de certificación expedida por el secretario o secretaria del patronato con el visto bueno del presidente o presidenta.

2. En todo caso, la aceptación se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Cantabria. La inscripción de la aceptación tendrá carácter constitutivo, por lo que solo tendrá validez una vez inscrita en el Registro de Fundaciones de Cantabria, con efectos retroactivos a la fecha en que se produjo la aceptación.

Artículo 12. *Sustitución y suspensión de los patronos o patronas.*

1. La sustitución de los miembros del patronato se producirá en la forma prevista en los estatutos. Cuando ello no fuera posible se procederá a la modificación de estatutos de conformidad con lo dispuesto en la normativa estatal.
2. Cuando el número de patronos o patronas fuera inferior a tres, los subsistentes, o en su defecto la persona fundadora, deberán proponer al Protectorado la designación de las personas necesarias para integrar provisionalmente el patronato para acordar la modificación estatutaria.
3. Si en el plazo de tres meses no se realizara propuesta, el Protectorado podrá ejercer cualquiera de las siguientes opciones:

a) Designar por sí mismo el número mínimo de personas que integran el órgano de gobierno hasta la modificación de estatutos.
b) Instar la extinción de la fundación, sólo si se aprecia su inviabilidad.

4. La suspensión de los patronos o patronas se llevará a cabo de acuerdo con lo previsto en la normativa estatal.

Artículo 13. *Delegación, apoderamientos y otros órganos.*

1. Salvo prohibición expresa de los estatutos, el patronato podrá delegar todas o parte de sus facultades en uno o más de sus miembros, según se determine.
2. El patronato también puede nombrar apoderados generales y especiales, a personas ajenas al patronato, salvo que los estatutos dispongan lo contrario.
3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, son competencia exclusiva del patronato y por lo tanto no serán delegables ni objeto de apoderamiento los siguientes actos:

a) Aprobación de las cuentas y del plan de actuación.
b) La modificación de estatutos.
c) La fusión, extinción y liquidación de la fundación.
d) Los actos de constitución, integración o disolución de otra persona jurídica.
e) El aumento o la disminución de la dotación.
f) El otorgamiento de poderes o delegación de facultades.
g) Los actos que requieran la comunicación preceptiva por parte de la fundación al Protectorado y los que requieran la autorización del Protectorado o presentación de declaración responsable.
h) El acuerdo de presentar declaraciones responsables.

4. Los estatutos podrán prever la existencia de otros órganos para el desempeño de las funciones que expresamente se les encomienden, con las excepciones previstas en el párrafo anterior.
Las funciones y competencias de estos órganos serán las que expresamente les atribuyan los estatutos, de conformidad con lo previsto en el artículo 8.b) de la presente ley, sin perjuicio de aquellas otras que el patronato pueda atribuirles, con posterioridad, mediante delegación o apoderamiento.
5. En el Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria deberán inscribirse las delegaciones, los apoderamientos generales y su revocación, así como la creación, modificación, supresión de los órganos distintos del patronato y el nombramiento y cese de los miembros de los órganos y de sus cargos, creados al amparo del apartado cuatro del presente artículo.

Artículo 14. *Derechos y obligaciones de los patronos o patronas.*

1. Son derechos de los patronos o patronas:

a) Recibir la convocatoria que contenga el orden del día y asistir a las reuniones de los órganos de que formen parte.
b) Ejercer su derecho a voto.
c) Obtener la información y documentación precisa para el cumplimiento de sus funciones.

2. Son deberes de los patronos o patronas, además de los que los estatutos puedan establecer, los siguientes:

a) Cumplir y hacer cumplir fielmente los fines fundacionales, con arreglo a lo dispuesto en la ley y en los estatutos de la fundación.
b) Administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación manteniendo plenamente el rendimiento, la utilidad y la productividad de los mismos, según los criterios económico-financieros de una buena gestión.
c) Asistir a las reuniones del patronato y velar por la legalidad de los acuerdos que en las mismas se adopten.
d) Realizar los actos necesarios para inscribir la fundación en el Registro de Fundaciones.

Artículo 15. *Adopción de acuerdos.*

1. El patronato estará válidamente constituido y deberá adoptar sus acuerdos conforme a las reglas y mayorías que establezcan sus estatutos y la normativa vigente. El quórum necesario para su constitución no podrá ser nunca inferior a tres patronos o patronas, excepto en el supuesto previsto en el artículo 12.2.
2. Los estatutos de la fundación pueden establecer que los órganos puedan reunirse por medio de videoconferencia o de otros medios de comunicación siempre que quede garantizada la identificación de quienes asistan, la continuidad de la comunicación, la posibilidad de intervenir en las deliberaciones, la privacidad o secreto de las mismas y la emisión del voto. En este caso se entiende que la reunión se celebra en el lugar donde está la persona que la preside.
3. Con carácter excepcional, el patronato podrá adoptar acuerdos sin la celebración de reunión, siempre que queden garantizados los derechos de información y de voto, que quede constancia de la recepción del voto y que se garantice su autenticidad. Se entiende que el acuerdo se adopta en el lugar del domicilio de la fundación y en la fecha de recepción del último de los votos válidamente emitidos.

CAPÍTULO IV

Patrimonio de la fundación

Artículo 16. *Composición, administración y disposición del patrimonio.*

1. El patrimonio de la fundación está formado, de acuerdo con lo previsto en la legislación civil estatal, por los siguientes bienes y derechos susceptibles de valoración económica:

a) La dotación, de acuerdo con lo previsto en la legislación estatal. En el caso de enajenación o gravamen de bienes y derechos de la dotación, se conservarán en esta los bienes y derechos que vengan a sustituirlos y se integrará en ella la plusvalía que hubiera podido generarse.
b) Los bienes y derechos directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, sin carácter permanente, por declaración expresa de quién los aportara, por acuerdo del patronato o por resolución motivada del Protectorado o de la autoridad judicial.
c) Los demás bienes, derechos y las obligaciones que adquiera la fundación en el momento de su constitución o con posterioridad.

2. La administración y disposición del patrimonio corresponderá al patronato en la forma establecida en los estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la presente ley y demás normativa aplicable.

Artículo 17. *Titularidad de bienes y derechos.*

1. La fundación deberá figurar como titular de cuantos bienes, derechos y obligaciones integren su patrimonio. Los mismos se harán constar en su inventario anual que será elaborado conforme a la normativa de contabilidad aplicable a las entidades sin fin de lucro.

2. El patronato de la fundación promoverá, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran el patrimonio de ésta en los registros públicos correspondientes.

Artículo 18. *Enajenación y gravamen.*

1. La enajenación y gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de fines fundacionales, así como aquellos cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 por ciento del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, deberán ser notificados por el patronato al Protectorado.

2. Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuando dicha vinculación esté contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador, del patronato de la fundación, o de la persona física o jurídica, pública o privada, que realice una aportación voluntaria a la fundación y siempre respecto de los bienes y derechos aportados.

3. El patronato deberá presentar al Protectorado la declaración responsable prevista en la normativa del procedimiento administrativo, que determine que se ha adoptado correctamente el acuerdo de disposición o gravamen, indicando la motivación y necesidad de su realización, así como que la operación no es perjudicial para la fundación ni pone en peligro su viabilidad económica.

Si el valor de mercado de los bienes o derechos objeto de los actos de disposición o gravamen supera el 60 por ciento del activo de la fundación el patronato deberá presentar al Protectorado, junto con la declaración responsable, un estudio económico realizado por profesional independiente que acredite lo expuesto en ella y garantice la viabilidad económica de la fundación, así como que la operación responde a criterios económico-financieros y de mercado. Se exceptúan, los actos de enajenación de bienes negociados en mercados oficiales si los mismos, se efectúan, al menos, por el precio de la cotización.

4. El Protectorado podrá exigir que se acrediten las condiciones y circunstancias concurrentes y, en su caso, ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra las personas que integren el patronato, excepto las que se hayan opuesto a los acuerdos, cuando estos sean lesivos para la fundación en los términos previstos en la ley. Asimismo, en los supuestos en los que quede acreditada la falsedad del contenido de una declaración responsable presentada al Protectorado, la fundación deberá solicitar, a partir de esa fecha, autorización a este para la realización de los actos de disposición y gravamen que lleve a cabo, perdiendo el derecho a su tramitación mediante la declaración responsable.

5. La presentación de la declaración responsable ante el Protectorado debe tener lugar en el plazo de un mes a contar desde la fecha en la que el patronato la haya acordado. Asimismo, la realización del acto de disposición o gravamen deberá acreditarse ante el Protectorado mediante la presentación de copia del documento que lo formalice, en el plazo de tres meses a contar desde la fecha en la que se haya presentado la declaración responsable.

6. La decisión de presentar la declaración responsable por el patronato debe ser acordada con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros. En el acta de la reunión y en los certificados que dejen constancia de estos acuerdos debe incluirse el sentido del voto de las personas miembros del patronato.

7. La declaración responsable deberá firmarse por el secretario o secretaria, con el visto bueno de la persona que ostente la presidencia, y deberá formularse mediante un modelo normalizado, que estará a disposición de los ciudadanos en la sede electrónica del Gobierno de Cantabria.

8. En el supuesto de enajenación de elementos patrimoniales que formen parte de la dotación, los bienes y derechos que se obtengan como contraprestación también tendrán la consideración de dotación fundacional.

9. Las enajenaciones o gravámenes a que se refiere este artículo se harán constar anualmente en el Registro de Fundaciones al término del ejercicio económico, mediante la presentación de una relación que el patronato remitirá anualmente al Registro para su depósito. La relación deberá ser suscrita por el secretario del patronato y llevar el visto bueno del presidente o presidenta.

10. Las restantes enajenaciones y gravámenes se harán constar anualmente en la memoria económica presentada al Protectorado.

Artículo 19. *Herencias y donaciones.*

1. En cuanto a la aceptación de herencias y donaciones se estará a lo previsto en la legislación estatal.

2. Junto con la comunicación de la aceptación de legados con cargas o la de donaciones onerosas, remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas deberá presentarse al Protectorado certificado del acuerdo del patronato.

CAPÍTULO V

Funcionamiento y actividad de la fundación

Artículo 20. *Principios de actuación.*

1. Las fundaciones se guiarán en su actuación por los principios siguientes:

a) Publicidad y transparencia, dando información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por la población en general y sus eventuales personas beneficiarias.

b) Imparcialidad, objetividad y no discriminación en la determinación de las personas beneficiarias, así como de sus actividades y prestaciones.

c) Promoción de directrices de actuación, mediante la creación de códigos de conducta y buenas prácticas de funcionamiento.

d) Incentivación del espíritu de los miembros del patronato, así como de la priorización de los intereses de la fundación frente a los propios o particulares.

e) Defensa y protección del efectivo cumplimiento de la obligación de destinar el patrimonio y rentas de la fundación a los fines fundacionales, de acuerdo con lo previsto en los estatutos de la fundación y la normativa en vigor.

2. Con el fin de garantizar la transparencia de su actividad, las fundaciones deberán disponer de página web en la que se publicará, al menos, la siguiente información:

a) El plan de actuación aprobado.

b) Las cuentas anuales e informes de auditoría en el caso en que tuvieran obligación de someterse a auditoría externa.

c) La identidad de los cargos del patronato y de los ejecutivos.

d) Las subvenciones y ayudas públicas percibidas con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiario o beneficiaria en los términos previstos en la normativa en materia de transparencia.

e) Aquella a la que estén obligadas en base a la normativa aplicable en materia de transparencia.

Artículo 21. *Actividades de la fundación.*

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades económicas.

2. Se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines y no orientada a la obtención de beneficios, con independencia de que se realice de forma gratuita o mediante contraprestación para compensar gastos.

3. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales, o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán realizar cualquier actividad económica a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo dispuesto en los siguientes apartados.

4. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

5. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

Artículo 22. *Financiación de actividades.*

1. El desarrollo de las actividades de la fundación se financiará con:

a) Los recursos que provengan del rendimiento de su patrimonio.

b) Los recursos netos que reciba de la realización de actividades económicas.

c) Las ayudas, subvenciones y donaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas.

2. Las fundaciones podrán percibir ingresos por las actividades propias que preste siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de las personas beneficiarias.

Artículo 23. *Destino de rentas e ingresos.*

1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 % del importe del resultado contable ajustado en los términos que se desarrollen reglamentariamente, debiendo destinarse el resto a incrementar, bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del patronato.

2. Los ingresos y gastos a que se refiere este cómputo, se determinarán en función de la contabilidad llevada a cabo por la fundación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la presente ley, y conforme a los principios, reglas y criterios establecidos en el plan de contabilidad y otras normas de desarrollo de dicho plan que resulten de aplicación.

3. El destino a fines deberá hacerse efectivo en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido dichos resultados y los cuatro años siguientes a su cierre.

Artículo 24. *Códigos de conducta para la realización de inversiones temporales.*

1. Anualmente, el patronato emitirá un informe acerca del grado de cumplimiento por parte de la fundación de los códigos de conducta aprobados en desarrollo de la normativa estatal en materia del mercado de valores.

2. En el plazo de 30 días hábiles desde la emisión del informe el patronato deberá comunicar al Protectorado el cumplimiento de la obligación dispuesta en el apartado anterior.

Artículo 25. *Contabilidad.*

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales.

2. Las cuentas anuales deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación. Aquellas comprenden el balance, la cuenta de resultados, la memoria, así como el resto de documentos que establezca el Plan de Contabilidad que sea de aplicación.

La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios o beneficiarias en cada una de ellas, los convenios llevados a cabo con otras entidades para estos fines, el grado de cumplimiento del plan de actuación y el destino de ingresos en los términos establecidos en el artículo 23.

También incluirá los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, las retribuciones percibidas por éstos y los negocios jurídicos llevados a cabo entre la fundación y los anteriormente mencionados.

Igualmente, se incorporará a la memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

3. Los modelos en los que las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales serán los establecidos en el Plan de Contabilidad que les sea de aplicación.

4. Las fundaciones deberán formular cuentas anuales consolidadas cuando se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos para la sociedad dominante en el Código de Comercio.

Las cuentas anuales consolidadas se depositarán en el Registro Mercantil y se remitirá una copia al Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Artículo 26. *Aprobación y presentación de las cuentas.*

1. El presidente o presidenta, o la persona que conforme a los estatutos de la fundación o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas, por el patronato de la fundación, en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio. El ejercicio económico coincidirá con el año natural, a no ser que en los estatutos se establezca un período anual diferente.

2. Las cuentas anuales se presentarán en el Registro de Fundaciones dentro del mes siguiente a su aprobación.

3. Las cuentas aprobadas serán firmadas por el Secretario o Secretaria del patronato y con el visto bueno del Presidente o Presidenta.

4. Las cuentas anuales vendrán acompañadas de certificación del acuerdo aprobatorio del patronato, expedida por el secretario o secretaria con el visto bueno del presidente o presidenta, en la que deberá hacerse constar que la reunión ha sido válidamente constituida y el acuerdo válidamente adoptado de acuerdo con lo establecido en los estatutos de la entidad.

5. Si el Registro de Fundaciones apreciara errores o defectos formales en la documentación presentada, lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en el plazo que le señale, no inferior a diez días. Si el patronato no atendiera dicho requerimiento, el Protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere la ley.

6. Una vez comprobada su adecuación formal a la normativa vigente se procederá a su depósito.

7. Simultáneamente, el Registro de Fundaciones informará al Protectorado de tal circunstancia remitiendo la documentación depositada para que éste, en cumplimiento de las funciones que tiene atribuidas, pueda realizar la comprobación material de las cuentas depositadas dentro del plazo de cuatro años desde su presentación. El Protectorado podrá requerir al patronato de la fundación información y documentación complementaria al objeto de clarificar o comprobar la información aportada.

Si como consecuencia de tales comprobaciones el Protectorado apreciara cualquier incumplimiento de la normativa aplicable, incorporará a las cuentas depositadas en el citado registro las observaciones que considere oportunas, sin perjuicio del posible ejercicio de las acciones que le confiere la ley.

8. Sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran incurrir los miembros del patronato, el incumplimiento del deber de presentación de cuentas o planes de actuación impedirá la inscripción o depósito en el Registro de Fundaciones de los actos y documentos de la fundación que correspondan de acuerdo con lo previsto en esta ley. Quedan exceptuados el cese de patronos o patronas, la revocación de delegaciones de facultades o de poderes, la extinción de la fundación, los nombramientos de las personas liquidadoras y las resoluciones dictadas por la autoridad judicial o administrativa, así como la modificación estatutaria en el supuesto del artículo 12.

Igualmente, no serán emitidos certificados a petición de la fundación que incumpla con la obligación de presentar cuentas y planes de actuación.

9. No podrán percibir subvenciones ni ayudas públicas aquellas fundaciones que no hayan cumplido con la obligación de presentar las cuentas a la fecha de publicación del extracto de la convocatoria.

10. Anualmente el Protectorado remitirá al ministerio que tenga atribuida las competencias en Fundaciones o Administraciones Públicas la relación nominal de las

fundaciones que han presentado las cuentas anuales y de las que han incumplido dicha obligación. A estos efectos, el Registro remitirá dicha relación al Protectorado dentro del primer trimestre de cada año.

Artículo 27. *Auditoría.*

1. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurran al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas de activo supere los 2.400.000 euros.
b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

2. En relación con la circunstancia señalada en el apartado anterior, se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente:

a) En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las fundaciones lo cumplirán si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias que se señalan.
b) En los sucesivos ejercicios económicos, cuando una fundación en la fecha de cierre del ejercicio, cumpla dos de las tres circunstancias enumeradas en el apartado anterior, o bien cese en su cumplimiento, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado, si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

3. La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la normativa vigente en materia de auditoría de cuentas. Se presentará junto con las cuentas anuales ante el Registro de Fundaciones.
4. También deberán someterse a auditoría externa aquellas fundaciones en las que se de alguna de las circunstancias previstas en la normativa sobre auditoría de cuentas que exija el sometimiento a auditoría externa.
5. En el caso de que las fundaciones no cumplan con los requisitos previstos en este artículo para estar sometidas a la obligación de presentación de auditoría externa, deberá indicarse tal circunstancia en un certificado adjunto a las cuentas.
6. A pesar de que la fundación no esté obligada a la presentación de auditoría por no cumplirse alguno de los requisitos expuestos, su patronato, podrá acordar la presentación de dicha auditoría al Registro de Fundaciones de Cantabria que se incorporará al expediente de rendición de cuentas anuales. Deberá indicarse tal circunstancia en un certificado adjunto.
7. Cuando la fundación presente en el Registro de Fundaciones informe de auditoría, no será necesario acompañarlo de las cuentas anuales firmadas por el Secretario o Secretaria de patronato con el visto bueno del Presidente o Presidenta.
El informe de auditoría, acompañado del certificado de aprobación de las cuentas anuales previsto en el apartado 4 del artículo 26, se presentará en el Registro de Fundaciones dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales.

Artículo 28. *Plan de Actuación.*

1. El Patronato aprobará y presentará en el Registro de Fundaciones, en los tres últimos meses de cada ejercicio, un plan de actuación en el que quedarán reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente, debiendo ajustarse al modelo incluido en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.
2. El plan de actuación aprobado deberá presentarse firmado por el secretario o secretaria con el visto bueno del presidente o presidenta, acompañado de certificación del acuerdo aprobatorio del patronato, expedida por el secretario o secretaria con el visto bueno del presidente o presidenta en que conste que la reunión ha sido válidamente constituida y el acuerdo válidamente adoptado de acuerdo con lo establecido en los estatutos de la entidad.
3. Si el Registro de Fundaciones apreciara errores o defectos formales en la documentación presentada, lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en

el plazo que le señale, no inferior a diez días. Si el patronato no atendiera dicho requerimiento, el Protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere la presente ley.

4. Una vez comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, se procederá a su depósito.

5. Simultáneamente, el Registro de Fundaciones informará al Protectorado de tal circunstancia, trasladando en el mismo acto la documentación depositada para que éste pueda dar cumplimiento a las funciones que tiene atribuidas. El Protectorado podrá requerir al patronato de la fundación información y documentación complementaria al objeto de clarificar o comprobar la información aportada.

Artículo 29. *Autocontratación.*

1. Los patronos o patronas podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, dando cuenta al Protectorado, extendiéndose la comunicación al supuesto de personas físicas que actúen como representantes de los patronos o patronas.

2. La comunicación deberá ir acompañada de la siguiente documentación:

– Certificación con el visto bueno de la presidencia del patronato.

– Acuerdo del patronato por el que se decide la realización del negocio jurídico, incluyendo el coste máximo anual que supondrá para la fundación, así como que no existe disposición en contra de la persona fundadora.

3. El patronato dará cuenta al Protectorado de la remuneración de los patronos o de la contratación de éstos con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, en el plazo de un mes desde la realización del negocio jurídico. Dicha obligación se extiende a las personas físicas o jurídicas vinculadas contractualmente con la fundación que pretendan formar parte del patronato.

CAPÍTULO VI

Modificación, fusión, escisión, extinción y liquidación

Artículo 30. *Modificación de los Estatutos.*

1. La Fundaciones podrán modificar sus estatutos de acuerdo con lo previsto en la normativa estatal aplicable.

2. Se presumirá que las modificaciones estatutarias por el patronato respetan el fin fundacional, por lo cual no será necesaria la aprobación por el protectorado de forma previa a su inscripción registral.

No obstante, si la modificación estatutaria consiste en la modificación o supresión de los fines establecidos por las personas fundadoras con carácter previo a la inscripción registral, se deberá obtener la aprobación de éstas en los supuestos en los que sea posible, así como la aprobación expresa del protectorado, que podrá oponerse por razones de legalidad en el plazo de tres meses, mediante acuerdo motivado.

3. La modificación deberá ser formalizada en escritura pública que deberá incluir el texto consolidado de los estatutos y el certificado del acuerdo válido del patronato. La misma habrá de ser inscrita en el Registro de Fundaciones.

Artículo 31. *Fusión.*

1. Las fundaciones podrán fusionarse de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado.

2. El Protectorado podrá oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su ratificación del acuerdo de fusión.

3. La fusión de fundaciones podrá realizarse por:

a) La absorción de una o más fundaciones por otra ya existente, que adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las fundaciones absorbidas, que se extinguirán sin liquidación.

b) La creación de una nueva fundación mediante la extinción sin liquidación de las fundaciones que se fusionan y la transmisión en bloque de sus patrimonios a la nueva fundación, que los adquirirá por sucesión universal.

4. La escritura pública contendrá los estatutos de la fundación resultante de la fundación, así como la identificación de los miembros de su primer patronato y los certificados de los acuerdos de los patronatos que se fusionan.

Artículo 32. *Extinción.*

1. De acuerdo con lo establecido en la legislación básica del Estado, la fundación se extinguirá:

a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.

c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 30 y 31 de la presente ley.

d) Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.

e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos.

f) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en las leyes.

2. En los supuestos de los párrafos b) c) y e) del apartado anterior, la inscripción requerirá escritura pública que integre el acuerdo del patronato de extinción y su ratificación por el Protectorado.

Artículo 33. *Escisión.*

1. La escisión de parte de una fundación o la división de esta, para la creación de otra u otras fundaciones, o para la transmisión a otra u otras previamente creadas mediante la segregación de su patrimonio, se podrá realizar cuando no conste la voluntad contraria de las personas fundadoras, se justifique el mejor cumplimiento de los fines fundacionales de la escindida y no se ponga en peligro la viabilidad económica de la misma.

2. La escisión de una fundación o la división de esta, para la creación de una o varias fundaciones, se ha de adoptar por acuerdo motivado de su patronato, y comunicarse al Protectorado para su aprobación.

El Protectorado podrá oponerse mediante resolución motivada a la escisión por razones de legalidad, en el plazo máximo de seis meses a contar desde la notificación al mismo del acuerdo.

El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo su no oposición al acuerdo de escisión.

Se inscribirán en el Registro de Fundaciones de forma simultánea la constitución de la nueva o las nuevas fundaciones creadas tras la escisión, que deberá cumplir los trámites y requisitos previstos para la constitución, y la modificación por escisión de la fundación inicial.

3. La escisión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el Registro de Fundaciones.

4. La escisión con transmisión de lo escindido a otra u otras fundaciones ya existentes requiere el acuerdo motivado de los patronatos respectivos, el otorgamiento de la escritura pública, la aprobación del Protectorado y la inscripción en el Registro de Fundaciones.

5. Se inscribirán en el Registro de Fundaciones de forma simultánea las modificaciones por escisión, tanto la de la fundación objeto de escisión como la de las otras fundaciones inscritas en el registro a las que se trasmite el patrimonio escindido.

Artículo 34. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, salvo cuando tenga lugar a consecuencia de una fusión, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, el cual deberá realizarse por el patronato bajo el control del Protectorado. En caso de la inexistencia del patronato el

Protectorado designará de oficio a las personas encargadas de la liquidación. La fundación conservará su personalidad jurídica hasta la conclusión de dicho proceso, y durante este periodo la fundación debe identificarse como «en liquidación».

2. El órgano de liquidación deberá realizar las siguientes actuaciones:

a) Confección del inventario y balance de situación de la fundación en la fecha de inicio del procedimiento de liquidación.

b) Finalización de las operaciones de gestión que estaban iniciadas al acordar la extinción, así como de nuevas que hayan de llevarse a cabo con las limitaciones previstas.

c) Cobro de créditos pendientes, cancelación de deudas con las personas acreedoras de todo tipo y por el orden de prelación establecida.

d) Cualesquiera otras actuaciones que sean convenientes o necesarias para las personas interesadas en el procedimiento.

3. El Protectorado podrá recabar del órgano de liquidación información periódica del proceso e información adicional de la documentación facilitada, debiendo impugnar ante el juez los actos de liquidación que considere contrarios al ordenamiento o a los estatutos, previo requerimiento de subsanación en los casos en que quepa esta posibilidad.

Artículo 35. *Destino del patrimonio sobrante de la liquidación.*

1. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación tendrán el destino previsto en los estatutos o en el negocio fundacional, siempre y cuando sean destinados a entidades públicas o a entidades privadas no lucrativas que lleven a cabo fines de interés general.

2. En defecto de la anterior determinación, este destino podrá ser decidido, a favor de las mismas entidades mencionadas, por el patronato, cuando tenga reconocida esta facultad por el fundador, y a falta de esta facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.

3. El remanente de las fundaciones, que sin pertenecer al sector público autonómico, hayan sido constituidas por personas jurídicas públicas, deberá revertir a ellas en su totalidad, en su caso, o en la proporción a su aportación realizada.

4. La liquidación se inscribirá en el Registro de Fundaciones mediante la presentación de escritura pública que incluya el balance de liquidación y la acreditación del destino de los bienes y derechos resultantes de la liquidación.

CAPÍTULO VII

El Protectorado

Artículo 36. *El Protectorado.*

1. El Protectorado es el órgano de la Administración que tiene como fin general velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por el cumplimiento de la voluntad de las personas fundadoras y de los fines de la fundación, por la legalidad de la constitución de la fundación, atendiendo en todo momento la consecución del interés general.

2. El Protectorado será ejercido por la Administración General de la Comunidad Autónoma de Cantabria, en la forma que reglamentariamente se determine, respecto de las fundaciones recogidas en el artículo 1 de esta ley.

3. El Protectorado ejerce sus funciones respetando la autonomía de funcionamiento de las fundaciones.

Artículo 37. *Funciones de apoyo, impulso y asesoramiento.*

Son funciones de apoyo, impulso y asesoramiento del Protectorado las siguientes:

a) Asesorar a las fundaciones en proceso de constitución en relación con la normativa aplicable a dicho proceso, en particular sobre los aspectos relacionados con la dotación, los fines de interés general y la elaboración de estatutos, así como sobre la tramitación administrativa correspondiente.

b) Asesorar a las fundaciones ya inscritas en relación con su régimen jurídico, económico-financiero y contable.

c) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten de aplicación.

Artículo 38. *Funciones en relación con el proceso de constitución.*

Son funciones del Protectorado en relación con el proceso de constitución de las fundaciones las siguientes:

a) Velar por el respeto a la legalidad en la constitución de la fundación.
b) Otorgar, previa autorización judicial, escritura pública de constitución de la fundación, mediante la persona que designe el propio Protectorado, en el supuesto de fundación constituida por acto mortis causa.
c) Cesar a los patronos o patronas de las fundaciones en proceso de constitución, cuando trascurrido el plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución, no hubieran instado su inscripción en el Registro de Fundaciones, así como nombrar nuevos patronos o patronas previa autorización judicial.
d) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten aplicables.

Artículo 39. *Funciones en relación con el patronato.*

Son funciones en relación con el patronato de las fundaciones las siguientes:

a) Autorizar, en su caso, o tener conocimiento formal de los contratos que la fundación realice con patronos o patronas, de acuerdo con el artículo 29.
b) Designar a la persona o personas que integren provisionalmente el patronato en el supuesto previsto en el artículo 12 de la presente ley.
c) Asumir todas las atribuciones legales y estatutarias del patronato durante el tiempo que determine la resolución judicial de intervención temporal de la fundación.
d) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten de aplicación.

Artículo 40. *Funciones en relación con el patrimonio de la fundación.*

Son funciones en relación con el patrimonio de la fundación las siguientes:

a) Tener conocimiento formal de aquellos negocios jurídicos de la fundación sobre los que el patronato está obligado a informar al Protectorado en los términos previstos en los artículos 18 y 19.
b) Velar en todo momento por la adecuación y suficiencia de la dotación fundacional en orden al efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de manera que no quede injustificadamente mermado su valor económico, sin perjuicio de la responsabilidad que a tal efecto corresponda al patronato.
c) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten de aplicación.

Artículo 41. *Funciones relativas al cumplimiento de fines.*

Son funciones del Protectorado en relación al cumplimiento de fines por parte de las fundaciones las siguientes:

a) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, teniendo en cuenta la voluntad de la persona fundadora y la consecución del interés general.
b) Conocer y examinar el plan de actuación y las cuentas anuales, incluidos, en su caso, los informes de auditoría.
c) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales. Cuando existan dudas al respecto, el Protectorado podrá solicitar, a su costa, un informe pericial sobre los extremos que considere necesario aclarar. Asimismo, podrá solicitar al patronato la información que resulte necesaria, así como realizar actuaciones de comprobación en la sede fundacional, previa conformidad del patronato. El informe pericial deberá ser emitido por un perito independiente o por un funcionario designado por el Protectorado, en el plazo fijado por este.
d) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten de aplicación.

Artículo 42. *Funciones en relación con la modificación, fusión, escisión y extinción de las fundaciones.*

Son funciones del Protectorado en relación con la modificación, fusión, escisión y extinción de las fundaciones.

a) Ratificar los acuerdos de modificación de estatutos cuando modifiquen o supriman fines fundacionales.
b) Tener conocimiento y, en su caso, ratificar, los acuerdos de fusión y escisión, adoptados por el patronato.
c) Solicitar a la autoridad judicial la modificación de los estatutos, la fusión o la escisión de las fundaciones, en los supuestos previstos por la ley.
d) Ratificar el acuerdo del patronato sobre la extinción de la fundación cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional, sea imposible su realización o concurra otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos.
e) Solicitar de la autoridad judicial la extinción de la fundación en los supuestos previstos en la presente ley.
f) Tener conocimiento y supervisar, en su caso, las operaciones de liquidación de la fundación, así como acordar el destino que haya de darse a los bienes de esta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de la presente ley.
g) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten de aplicación.

Artículo 43. *Funciones en relación con el ejercicio de las acciones legalmente previstas.*

El Protectorado ejercerá las siguientes funciones en relación con el ejercicio de las acciones legalmente previstas:

a) Ejercitar la acción de responsabilidad a favor de la fundación frente a los patronos o patronas, cuando legalmente proceda.
b) Instar judicialmente el cese de los patronos o patronas por el desempeño del cargo sin la diligencia prevista por la ley.
c) Impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a la ley o a los estatutos.
d) Instar de la autoridad judicial la intervención de la fundación cuando concurran las circunstancias previstas en la ley.
e) Dictar una resolución motivada y trasladar la documentación oportuna al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente cuando encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación y comunicárselo simultáneamente a ésta.
f) Velar por el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la legislación estatal sobre prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
g) Cualquier otra función que establezcan las leyes que resulten de aplicación.

Artículo 44. *Régimen de las autorizaciones y ratificaciones del Protectorado.*

1. La tramitación de los procedimientos de autorización y ratificación del Protectorado a que se refiere la presente ley, se regirá por lo previsto en la normativa estatal en materia de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la autonómica reguladora de la citada materia.
2. Trascurrido el plazo máximo de tres meses sin haberse dictado y notificado resolución expresa, la solicitud presentada se entenderá estimada por silencio administrativo.

CAPÍTULO VIII

El Registro de Fundaciones

Artículo 45. *Objeto del Registro.*

1. El Registro de Fundaciones de Cantabria, tiene por objeto la inscripción de las fundaciones constituidas al amparo de la presente ley, así como la inscripción, depósito y archivo de los actos, negocios jurídicos y documentos, relativos a las mismas.

2. La estructura, funcionamiento y organización del Registro de Fundaciones de Cantabria se determinarán reglamentariamente.

3. La llevanza de las funciones de Registro de Fundaciones a que se refiere la presente ley corresponde a la Secretaría General de la Consejería competente en materia de Fundaciones, cuya persona titular será la encargada del Registro de Fundaciones.

Artículo 46. *Efectos.*

1. El Registro de Fundaciones es público para todos los que tengan interés en conocer su contenido, de modo que cualquier persona puede consultar y obtener las copias, notas o certificaciones a que se refiere esta ley de todos los actos inscritos. El interés se presume por el mero hecho de solicitar la publicidad.

2. Los actos inscritos en el Registro de Fundaciones se presumen válidos y el Protectorado los considerará para fundamentar sus decisiones. Respecto a los documentos depositados y a los archivados que no causaran inscripción tan solo se presumirá su regularidad formal.

3. La publicidad se hará efectiva mediante certificación del contenido de los asientos, por nota simple informativa o por copia compulsada de los asientos y copia compulsada de los documentos depositados o archivados en el Registro de Fundaciones.

La publicidad no alcanzará a los datos referidos a los domicilios de las personas, estado civil y otros datos de carácter personal que consten en la documentación de acuerdo con la normativa reguladora de protección de datos de carácter personal.

4. Los documentos originales depositados y los archivados podrán ser consultados previa identificación del solicitante, con arreglo a lo previsto en la normativa vigente en materia de protección de datos.

5. Los actos sujetos a inscripción no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción no inscrito.

6. Cuando el Registro encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada, quedando suspendido el procedimiento de inscripción hasta tanto recaiga resolución judicial firme.

7. La inscripción de la constitución, fusión, escisión y extinción de las fundaciones, así como la aceptación de los patronos o patronas y modificación de estatutos, tendrá carácter constitutivo, con la particularidad señalada en el artículo 11, y carácter declarativo el resto de las inscripciones.

8. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de otros registros públicos.

Artículo 47. *Requisitos formales de la documentación.*

1. Al Registro de Fundaciones tienen acceso los documentos que reúnan las formalidades establecidas legalmente para su validez y recojan suficientemente los hechos o actos que han de ser objeto de inscripción o depósito, con arreglo a la normativa vigente.

Artículo 48. *Actos inscribibles.*

1. Se inscribirán en el Registro de Fundaciones los siguientes actos:

a) La constitución de la fundación.

b) Los desembolsos sucesivos de la dotación inicial.

c) El aumento y la disminución de la dotación.

d) El nombramiento y aceptación, sustitución, suspensión y cese, por cualquier causa, de los miembros del patronato, así como el nombramiento y cese de los cargos del mismo.

e) Los poderes generales y las delegaciones de facultades otorgadas por el patronato, así como su revocación.

f) La creación, modificación y supresión de los órganos previstos en los estatutos, así como el nombramiento sustitución y cese de sus miembros y cargos.

g) La modificación de los estatutos de la fundación.

h) La fusión de las fundaciones, ya sea constituyendo una nueva, ya incorporando una a otra ya constituida, y la extinción, en su caso, de las fundaciones fusionadas.

i) La escisión de Fundaciones, ya sea para la creación de otra, u otras fundaciones, o para la transmisión a otra, u otras previamente creadas mediante la segregación de su patrimonio.

j) Con carácter preventivo, la resolución judicial que autorice la intervención temporal de la fundación con expresión del plazo fijado por el juez y, en su caso, la prórroga de ése, la cual será cancelada automáticamente al expirar el plazo establecido o la prórroga, en su caso.

k) El acuerdo de extinción ratificado por el Protectorado o, en su caso, la resolución judicial de extinción.

l) La liquidación de la fundación, que incluirá la acreditación del destino dado a los bienes y derechos.

m) Cualquier otro acto que se establezca en la presente ley, su normativa de desarrollo y el ordenamiento jurídico vigente.

2. Los documentos originales en virtud de los cuales se practiquen los asientos de inscripción de los actos previstos en el apartado anterior, serán archivados en el Registro de Fundaciones.

Artículo 49. *Depósito de documentación, actos y negocios jurídicos.*

1. Serán objeto de depósito en el Registro de Fundaciones los siguientes documentos:

a) Las cuentas anuales aprobadas por el patronato de la fundación, una vez comprobada su adecuación formal a la normativa vigente.

b) El informe de auditoría.

c) El plan de actuación, en el que quedarán reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar en el ejercicio siguiente.

d) Una relación de las enajenaciones o gravámenes que el patronato remitirá anualmente al Registro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la presente ley.

e) Otros documentos, actos y negocios jurídicos, cuando así lo establezca la normativa vigente.

2. El Registro de fundaciones conservará los documentos previstos en las letras a), b) y c) del apartado anterior durante seis años desde su depósito, debiendo conservar, en cualquier caso, los documentos correspondientes al último ejercicio depositado.

Artículo 50. *Régimen de los procedimientos registrales.*

1. Se entenderán desestimadas, una vez transcurrido el plazo de seis meses, sin que hubiera recaído resolución expresa, las solicitudes de inscripción de la constitución, extinción, escisión y fusión de las Fundaciones, así como las solicitudes de inscripción relativos a la dotación, aceptación y cese de los patronos o patronas y modificación de los estatutos, presentadas en el Registro de Fundaciones de Cantabria.

2. Los procedimientos de inscripción y depósito en el Registro de Fundaciones, se ajustarán a lo establecido en el la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las administraciones públicas y a lo previsto en esta ley y en su normativa de desarrollo.

Disposición adicional primera. *Fundaciones del Sector Público Autonómico.*

Las fundaciones pertenecientes al sector público autonómico se regirán por lo dispuesto en la normativa específica reguladora del sector público.

Disposición adicional segunda. *Plan contable.*

Serán de aplicación a las fundaciones reguladas en la presente ley las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las entidades sin ánimo de lucro y las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades.

Disposición adicional tercera. *Fundaciones vinculadas a los partidos políticos.*

Las fundaciones vinculadas a los partidos políticos, se regirán por lo dispuesto en la presente ley, y sus recursos podrán proceder de la financiación pública a través de los presupuestos de las distintas administraciones públicas en los términos establecidos en la legislación presupuestaria aplicable y, en su caso, mediante las correspondientes convocatorias públicas.

Disposición adicional cuarta. *Fundaciones bancarias.*

Las fundaciones bancarias se regirán por lo dispuesto en la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Disposición adicional quinta. *Obligaciones de las notarías.*

Los notarios y notarias autorizantes de documentos que de acuerdo con esta ley deban inscribirse en el Registro de Fundaciones deberán dar cuenta telemáticamente y de forma inmediata de su otorgamiento al Protectorado.

Disposición adicional sexta. *Administración electrónica.*

Las fundaciones estarán obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con el Registro y el Protectorado de fundaciones de Cantabria, de acuerdo con lo previsto en la normativa aplicable.

Disposición adicional séptima. *Fundaciones que no han presentado cuentas en los últimos seis años.*

Al amparo de lo establecido en el artículo 32.f), aquellas fundaciones que a la entrada en vigor de esta ley no hubiesen presentado sus cuentas anuales en los seis últimos ejercicios, se podrá entender que se encuentran incursas en causa de extinción.

Disposición transitoria primera. *Régimen transitorio de los procedimientos.*

1. A los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior.

2. Hasta tanto se apruebe la regulación reglamentaria del Registro de Fundaciones de Cantabria:

a) Corresponde a la Secretaría General de la Consejería competente en materia de Fundaciones el Protectorado de las Fundaciones que se inscriban en el Registro de Fundaciones del Cantabria.

b) La documentación para la inscripción de la constitución de la fundación se presentará en el Registro de Fundaciones en el plazo de dos meses desde la fecha del otorgamiento de la escritura de constitución, salvo la constitución por testamento en el que el plazo será de un año desde el fallecimiento del testador.

Recibida la documentación, la persona encargada del Registro de Fundaciones solicitará a través de la persona titular del Protectorado, informe sobre el interés general de los fines de la fundación y la suficiencia de su dotación, de las consejerías que tengan relación con aquellos fines, así como, con relación a la legalidad de la escritura de constitución.

Con el informe de las consejerías que tengan relación con aquellos fines, ésta propondrá la clasificación de la fundación de acuerdo con el interés predominante.

La denominación de la Fundación, fundadores, dotación y estatutos correspondientes a la primera inscripción, se publicarán en el "Boletín Oficial de Cantabria".

c) La clasificación de las fundaciones, a efectos de la inscripción, será:

– Asistenciales (A).
– Docentes (D).
– Laborales (L).
– Culturales (C).
– Otras (O).

d) Las fundaciones tendrán un código de identificación que se compondrá de la clasificación A-D-L-C-O seguida de la numeración por orden de inscripción.

Disposición transitoria segunda. *Adaptación de los estatutos de las fundaciones.*

1. En el plazo de dos años, a contar desde la entrada en vigor de la presente ley, las fundaciones ya constituidas y que se encuentren en el ámbito de aplicación de esta ley deberán adaptar sus estatutos, cuando proceda, a lo dispuesto en dicha ley.

2. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haberse producido la adaptación de estatutos, cuando sea necesario, no se inscribirá documento alguno de la fundación en el Registro de Fundaciones hasta que la adaptación sea verificada.

No será de aplicación lo dispuesto en este apartado, a la inscripción de la extinción de la Fundación y de la fusión de fundaciones.

3. El incumplimiento de las obligaciones previstas en esta disposición provocará que ésta no pueda obtener subvenciones o ayudas públicas de la Comunidad Autónoma de Cantabria, sin perjuicio de las responsabilidades en las que, conforme a la legislación vigente, pudiera incurrir.

4. Las condiciones estatutarias contrarias a la presente ley de las fundaciones constituidas a fe y conciencia se considerarán no puestas.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

A la entrada en vigor de esta ley, quedarán derogadas todas las disposiciones de igual o inferior rango que contradigan o se opongan a lo establecido en la misma y en particular el Decreto 26/1997, de 20 de abril, por el que se crea y regula el Protectorado y Registro de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Cantabria, y la Orden de 29 de abril de 1997, sobre llevanza del Registro de Fundaciones.

Disposición final primera. *Desarrollo reglamentario.*

Se autoriza Gobierno de Cantabria para que dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo de la presente ley.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

La presente ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial de Cantabria».

§ 27

Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 195, de 16 de agosto de 1982
Última modificación: 22 de mayo de 2014
Referencia: BOE-A-1982-20820

[. . .]

TITULO IV

De las competencias de la Junta de Comunidades

CAPITULO UNICO

De las competencias en general

Artículo 31.

1. La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha asume las siguientes competencias exclusivas:

1.ª Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.
2.ª Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.
3.ª Obras públicas de interés para la región, dentro de su propio territorio, que no sean de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma.
4.ª Ferrocarriles, carreteras y caminos cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la región y, en los mismos términos, los transportes terrestres, fluviales, por cable o tubería. Centros de contratación y terminales de carga de transporte terrestre en el ámbito de la Comunidad Autónoma.
5.ª Aeropuertos y helipuertos que no desarrollen actividades comerciales.
6.ª Agricultura, ganadería e industrias agro alimentarias, de acuerdo con la ordenación general de la economía.
7.a Denominaciones de origen y otras indicaciones de procedencia relativas a productos de la región, en colaboración con el Estado.
8.ª Proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés para la región; aguas minerales y termales; aguas subterráneas cuando discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.
Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.
9.ª Tratamiento especial de las zonas de montaña.
10.ª Caza y pesca fluvial. Acuicultura.

11.ª Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia. Ferias y mercados interiores. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercancías, conforme a la legislación mercantil.

12.ª Planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo económico de la región, dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional y del sector público económico de Castilla-La Mancha.

13.ª Cajas de Ahorros e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, en el marco de la ordenación general de la economía y de acuerdo con las disposiciones que en uso de sus facultades dicte el Estado.

14.ª Artesanía, fiestas tradicionales y demás manifestaciones populares de la región o de interés para ella.

15.ª Museos, bibliotecas, conservatorios y hemerotecas de interés para la región que no sean de titularidad estatal.

16.ª Patrimonio monumental, histórico, artístico y arqueológico y otros centros culturales de interés para la región, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 28 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

17.ª Fomento de la cultura y de la investigación, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2 del artículo 149 de la Constitución, prestando especial atención a las distintas modalidades culturales de carácter regional.

18.ª Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.

19.ª Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.

20.ª Asistencia social y servicios sociales. Promoción y ayuda a los menores, jóvenes, tercera edad, emigrantes, minusválidos y demás grupos sociales necesitados de especial atención, incluida la creación de centros de protección, reinserción y rehabilitación.

21.ª Casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas.

22.ª Cooperativas y entidades asimilables, mutuas no integradas en el sistema de la Seguridad Social, respetando la legislación mercantil.

23.ª Espectáculos públicos.

24.ª Estadísticas para fines no estatales.

25.ª Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma.

26.ª Industria, sin perjuicio de lo que determinen las normas del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las normas relacionadas con las industrias que están sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear. El ejercicio de la competencia se realizará de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y números 11 y 13 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

27.ª Instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando el transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los números 22 y 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

28.ª Procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia.

29.ª Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos, de acuerdo con los números 1, 6 y 8 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

30.ª Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

31.ª Protección y tutela de menores.

32.ª Vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones y la coordinación de las policías locales, sin perjuicio de su dependencia jerárquica de la autoridad municipal.

2. En el ejercicio de estas competencias corresponderá a la región de Castilla-La Mancha la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, que serán ejercidas respetando, en todo caso, lo dispuesto en la Constitución.

[. . .]

§ 28

Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha
«DOCM» núm. 253, de 26 de diciembre de 2019
«BOE» núm. 31, de 5 de febrero de 2020
Última modificación: 15 de abril de 2025
Referencia: BOE-A-2020-1655

Esta norma pasa a denominarse "**Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural y Deportivo de Castilla-La Mancha**", según establece el art. 8.1 de la Ley 2/2025, de 11 de abril. Ref. BOE-A-2025-11442

Las Cortes de Castilla-La Mancha han aprobado y yo, en nombre del Rey, promulgo la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

El cambio de modelo económico, fruto de las pasadas crisis económicas, presenta un panorama en el que se ha puesto de manifiesto la necesidad de cambios en las estrategias de apoyo a la cultura y estos afectan a las formas de acceso a la financiación, a la reestructuración en las Industrias Culturales y las nuevas formas de consumo cultural entre otros, haciendo necesaria la exploración de nuevas formas de actuar.

La progresiva reducción de los recursos destinados a la cultura lleva a la mayor parte de los proyectos e instituciones del sector a intentar diversificar sus fuentes de ingresos generando nuevos retos que urge atender.

La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha promueve esta ley con el objeto de articular el modelo de Mecenazgo Cultural de la región, con la puesta en marcha de mecanismos favorecedores de la participación ciudadana y mediante procesos colaborativos al desarrollo cultural a través del mecenazgo en todas sus vertientes, dentro del marco legal estatal y en desarrollo de las competencias propias. Se pretende además del establecimiento de medidas fiscales, fomentar una serie de acciones y medidas que potencien las sinergias creando una situación favorecedora para la colaboración de los ciudadanos, las empresas y las administraciones en los procesos concluyentes en el desarrollo de la cultura. También con esta ley se pretende desarrollar una política activa de promoción de las industrias culturales como eje prioritario, entendiendo que la consecución de la industrialización del sector cultural tiene implícita su sostenibilidad, gracias a la autonomía, y al fruto de la diversificación de los recursos necesarios entre ellos los procedentes del mecenazgo.

II

La promoción de la cultura aparece como uno de los objetivos de la Nación española en el Preámbulo de nuestra Constitución y la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha pretende fomentarla para que sea más accesible a la sociedad. Con ese fin esta ley articula diversas acciones que vengan a materializar y facilitar la citada accesibilidad y contribuir a que la ciudadanía participe en la persecución de este objetivo.

El marco legal estatal se asienta básicamente sobre la existencia de tres Leyes; una de naturaleza fiscal, la actual Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, cuya finalidad es incentivar la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en estos procesos. La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que tiene por objeto desarrollar el derecho de fundación, reconocido en el artículo 34 de la Constitución y establecer las normas de régimen jurídico de las fundaciones que corresponde dictar al Estado. Y, por último, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, la cual modifica los incentivos fiscales al Mecenazgo.

A su vez, en el Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, en su artículo 4, se marca el objetivo de garantizar el acceso de todos los ciudadanos de la región a los niveles educativos y culturales que les permitan su realización cultural y social. En el artículo 31.1.17.ª se atribuye a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha la competencia exclusiva sobre el fomento de la cultura y de la investigación, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2 del artículo 149 de la Constitución, prestando especial atención a las distintas modalidades culturales de carácter regional. A su vez se han aprobado la Ley 4/2013, de 16 de mayo, de Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, que es la norma principal que ha de regir y garantizar la protección, conservación del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, la Ley 2/2014, de 8 de mayo, de Museos de Castilla-La Mancha, norma que regula las instituciones museísticas regionales, y la Ley 3/2011, de 24 de febrero, de la Lectura y de las Bibliotecas de Castilla-La Mancha, que viene a fomentar la lectura y a regular las bibliotecas en la región y la Ley 19/2002, de 24 de octubre, de Archivos Públicos de Castilla-La Mancha, cuyo objeto es ordenar la organización y funcionamiento de los archivos públicos en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, así como el derecho de acceso de los ciudadanos a los mismos.

Las diferentes estrategias que emanan de Europa, a través de los planes y programas de la Comisión Europea, establecen fórmulas que pretenden un crecimiento sólido de Europa, persiguiendo que esta salga fortalecida de la crisis y se convierta en una economía inteligente, sostenible e integradora, que disfrute de altos niveles de empleo, de productividad y de cohesión social, las industrias culturales constituyen un sector estratégico para estos fines, y su fortalecimiento es vital en este proceso sobre todo de cara al horizonte 2020.

Por tanto, esta ley pretende contribuir por un lado a la continuación de una política de apoyo global al desarrollo cultural de la región con especial atención a las Industrias Culturales y por otra a regular, sistematizar e incentivar, el fomento del mecenazgo, a través de un plan estructural de amplio alcance como estrategia prioritaria en materia de política cultural, estableciendo sus fuentes de financiación y estableciendo nuevas formas de incentivo fiscal, favorecedoras de su desarrollo.

Las materias reguladas por esta ley se encuentran dentro de las competencias legislativas atribuidas a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por los artículos 31.1.12.ª, «Planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo económico de la región, dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional y del sector público económico de Castilla-La Mancha», y 31.1.17.ª, fomento de la cultura y de la investigación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.2 de la Constitución, prestando especial atención a las distintas modalidades culturales de carácter regional, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, aprobado por Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto.

Dentro del fomento del Mecenazgo Cultural se van a regular una serie de beneficios fiscales en materia tributaria.

En este sentido, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, establece en su artículo 19.2 que, en caso de tributos cedidos,

cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, determinadas competencias normativas.

Así, la Ley 25/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, establece en su artículo 2.2 que «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias».

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece en su artículo 46 el «alcance de las competencias normativas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», y en su artículo 48 el «alcance de las competencias normativas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», tributos regulados en esta ley y que se adecúan a los términos establecidos en los citados artículos.

III

La presente ley se estructura en cuatro títulos, veinticuatro artículos, dos disposiciones adicionales, una disposición derogatoria única y tres disposiciones finales.

El Título I. Disposiciones Generales. En él se establece el objeto y alcance de esta ley estableciendo los beneficiarios de la misma, y su ámbito de aplicación en referencia al objeto de la misma en materia de promoción de la cultura y fomento del Mecenazgo Cultural, se constituyen a su vez los principios de actuación y las definiciones pertinentes para su correcta aplicación.

El Título II. De la promoción y desarrollo del Mecenazgo Cultural, en él se establecen las diferentes medidas para el correcto desarrollo del Mecenazgo Cultural; para ello se articulan diferentes acciones encaminadas al establecimiento de un plan de mecenazgo regional, el establecimiento de medidas de reconocimiento a la labor de los mecenas, la vertebración de órganos de participación en forma de consejo regional y la creación de estructuras técnicas para la gestión de todo lo referido a esta materia.

El Título III. De las modalidades de Mecenazgo Cultural, que establece los modos en que podrá realizarse el Mecenazgo Cultural conforme a esta ley, instaurando tres modalidades, a través de donaciones y legados, a través de préstamos de uso o comodato, y a través de convenios de colaboración.

El Título IV. Medidas tributarias, que determina la compatibilidad y requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales y la base de las deducciones y de las reducciones de la base imponible a su vez establece la regulación de las medidas de beneficio fiscal a través del denominado crédito fiscal y su aplicación.

Se contemplan dos disposiciones adicionales, la primera sobre el desarrollo de una aplicación informática para la gestión del Mecenazgo Cultural, y la segunda referida a la puesta en marcha de una campaña de información sobre la ley. Una disposición derogatoria única, y tres disposiciones finales, la disposición final primera que modifica la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias, para el establecimiento de deducción por donaciones de bienes culturales y contribuciones a favor de la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha en el Impuesto de Renta de las Personas Físicas, y las reducciones de la base imponible en el impuesto de Sucesiones y Donaciones, la disposición final segunda que habilita para el desarrollo reglamentario de la ley y la disposición final tercera que dispone la entrada en vigor de la ley.

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto.*

La presente ley tiene por objeto el fomento del mecenazgo cultural y deportivo realizado por personas físicas o jurídicas sujetas a la normativa tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, la regulación de los incentivos fiscales aplicables al mismo y la consecución de una mayor implicación de la sociedad civil con la actividad cultural y deportiva.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Esta ley será aplicable a los servicios y productos de contenido cultural derivados de las siguientes actividades:

a) La cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia.
b) Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.
c) Las artes visuales, las artes plásticas o bellas artes, la fotografía y el diseño.
d) El libro y la lectura, las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas, en cualquier soporte o formato.
e) Las relacionadas con la investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural, tanto material como inmaterial, de Castilla-La Mancha.
f) El folclore y las tradiciones populares.
g) Cultura digital.
h) Aquellas otras actividades de carácter cultural material e inmaterial de Castilla-La Mancha y que reglamentariamente se establezcan.

2. Así mismo, será aplicable a los servicios y productos de contenido deportivo derivados de las actividades y proyectos deportivos incluidos en el ámbito federativo, así como a los declarados de interés social deportivo por la consejería competente en materia de deportes.

Artículo 3. *Personas y entidades beneficiarias del mecenazgo.*

1. A los efectos de esta ley se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

a) La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y las Corporaciones Locales de la región, así como las Entidades y Organismos que integran el Sector Público Regional, definidos en el artículo 4 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, aprobado por Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre, y el Sector Público Local de Castilla-La Mancha.
b) Las entidades sin ánimo de lucro domiciliadas fiscalmente en Castilla-La Mancha. Se entiende por entidades sin ánimo de lucro las que así se caracterizan por la normativa reguladora de las mismas en atención a su correspondiente personificación jurídica.
c) Las universidades que desarrollen su actividad docente e investigadora en el territorio de la Región, los Centros de Investigación y los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de la Región.
d) Las personas físicas o jurídicas con domicilio fiscal en Castilla-La Mancha que de forma habitual desarrollan alguna de las actividades enumeradas en el artículo 2 de esta ley.

2. A efectos de lo dispuesto en esta ley quedan excluidas, de entre los eventuales beneficiarios, las entidades que no estén al corriente de las obligaciones tributarias y/o con la Seguridad Social, o las que no estén al corriente de la presentación de las cuentas, planes de actuación o presupuestos establecidos por la normativa vigente.
3. A efectos de lo dispuesto en esta ley, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que desarrollen actividades artísticas o deportivas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado, o de quienes formen parte junto con la citada persona física de una entidad en régimen de atribución de rentas.

4. Del mismo modo, tampoco se considerarán beneficiarias las personas físicas que desarrollen actividades artísticas o deportivas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuando la persona que desarrolle la actividad artística o deportiva y la entidad donante o aportante tengan la consideración de vinculadas conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 4. *Principios de actuación para el impulso de la actividad cultural y deportiva.*

1. Para impulsar el fomento de la cultura, la Administración regional actuará bajo los siguientes principios:

a) Promover el conocimiento, investigación, formación y difusión de la riqueza del patrimonio cultural de Castilla-La Mancha y el derecho de todas las personas en Castilla-La Mancha de acceder libremente a la cultura en condiciones de igualdad.
b) Garantizar el fortalecimiento de la conciencia de identidad y de la cultura castellanomanchega a través del conocimiento, investigación y difusión del patrimonio cultural de Castilla-La Mancha.
c) Favorecer el desarrollo de las capacidades creativas individuales y colectivas de los ciudadanos, así como el deber de respetar y preservar los derechos de propiedad intelectual e industrial como instituciones jurídicas idóneas para garantizar y reforzar el compromiso con el progreso económico y social de la Región.
d) Actuar con la mayor transparencia y rendición de resultados en la gestión de los recursos donados para proyectos o actuaciones culturales para que los contribuyentes y la sociedad civil conozcan el impacto de las aportaciones en el desarrollo de los proyectos culturales financiados.
e) Fomentar la cooperación con todas las entidades, asociaciones y fundaciones culturales para impulsar la difusión permanente de nuestra cultura, incentivar la inversión en bienes y equipamientos culturales y favorecer la proyección nacional e internacional de la misma.

2. Asimismo, para impulsar la actividad física y el deporte, la Administración regional actuará de acuerdo con los siguientes principios:

a) Promover, mediante la actuación transversal de todos los agentes implicados, la actividad física y el deporte como fuente para la mejora de la salud, el aumento de la calidad de vida y el bienestar social.
b) Favorecer el conocimiento, el acceso y la práctica de la actividad física y el deporte como un derecho universal de la ciudadanía.
c) Promocionar la actividad física y el deporte en la ciudadanía en general, con especial atención deporte a aquellos sectores de la sociedad con mayores dificultades para ello por razones físicas, psíquicas, sensoriales, de edad, género, de situación geográfica o económica.
d) Fomentar el asociacionismo como instrumento básico para el fomento y promoción de la actividad física y el deporte a través de las federaciones deportivas, clubes deportivos y otras entidades de base asociativa en las cuales se manifiesta.
e) Prestar una atención preferente a la integridad física, psicológica y moral de los practicantes de la actividad física y el deporte en la organización y desarrollo de las actividades.
f) Incentivar la colaboración del sector público y el sector privado, así como, el patrocinio en el ámbito de la actividad física y el deporte para la organización de competiciones y eventos deportivos, tanto de alto nivel como populares, y el apoyo a los deportistas y entidades deportivas de Castilla-La Mancha.
g) Fomentar la investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio deportivo de Castilla-La Mancha.

Artículo 5. *Definiciones.*

A los efectos de la presente ley, se entenderá por:

a) Mecenazgo cultural o deportivo: toda participación privada que tenga como finalidad la realización de proyectos o actividades culturales o deportivas de interés para la Región.

b) Micro mecenazgo: el conjunto de actuaciones de iniciativa pública o privada, ya sea a través de Internet u otros medios, en la que se demanda la financiación colectiva mediante pequeñas aportaciones económicas, para cubrir el coste básico de una actividad cultural o deportiva.

c) Mecenas: persona física o jurídica que dispensa ayudas mediante donativos, donaciones y aportaciones, principalmente dinerarias, en favor de una actividad cultural o deportiva.

d) Empresas culturales o deportivas: las personas físicas o jurídicas que, con domicilio fiscal y, en su caso social en el territorio de Castilla-La Mancha, en nombre propio, de manera habitual y con ánimo de lucro se dedican a crear, editar, producir, reproducir, documentar, promocionar, difundir, comercializar y/o conservar, servicios o productos de contenido cultural o deportivo.

e) Servicios y productos de contenido cultural: los derivados de las siguientes actividades: la cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia; las artes escénicas, la música, la danza, el teatro, el circo; las expresiones artísticas constituidas por la música vocal; las artes visuales como las artes plásticas o bellas artes, la fotografía y el diseño; las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas, en cualquier soporte o formato; las actividades relacionadas con la investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural.

f) Industria cultural: actividad económica destinada a la creación y difusión de la cultura como resultado de la expresión y afirmación de identidades, mediante la actividad editorial, multimedia, audiovisual, fonográfico, producciones cinematográficas, artesanal y de diseño, con el propósito de facilitar el acceso más democrático a los bienes y servicios culturales.

g) Industria creativa: actividad económica destinada a la generación de nuevas ideas o conceptos, o de nuevas asociaciones entre ideas y conceptos conocidos, que habitualmente producen soluciones originales.

h) Consumo cultural: la adquisición por las personas físicas de productos culturales como las obras de creación artística, pictóricas o escultóricas, en cualquiera de sus formatos, que sean originales y que el artista haya elaborado íntegramente y que sean únicas o seriadas. Se excluyen los objetos de artesanía y las reproducciones.

i) Actividad deportiva: la organización, gestión y realización de las actividades, en la mayoría de los casos de carácter físico, libre y voluntario, practicada de forma individual o colectiva, habitualmente en forma de competición y bajo una normativa reglamentaria asumida por los órganos federativos autonómicos, estatales o internacionales.

Artículo 5 bis. *Declaración de interés social deportivo.*

1. Las personas o entidades beneficiarias pueden solicitar la declaración de interés social deportivo de sus proyectos o actividades deportivas, de acuerdo con el procedimiento que se establezca.

2. La Consejería competente en materia de deportes será la encargada de evaluar y resolver las solicitudes de interés social deportivo, mediante un órgano técnico de evaluación creado al efecto, que actuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Relevancia y repercusión social de las actividades deportivas.

b) Incidencia de las actividades en la investigación, conservación y difusión del patrimonio deportivo de la región.

c) Incidencia en el fomento del deporte y en el apoyo a las personas deportistas.

d) Valor e interés en relación con la formación deportiva, la investigación científica, el carácter innovador y el desarrollo tecnológico de la actividad física y el deporte.

e) Valor e interés en el fomento de la participación de la ciudadanía.

f) Valor educativo, potencial económico, respeto al medio ambiente, así como el interés turístico.

g) Valor e interés en relación con la realización de inversiones deportivas que contribuyan a la difusión del deporte.

h) Valor e interés en el fomento y la promoción del deporte femenino y la igualdad entre hombres y mujeres entre los objetivos en los programas y las actividades.

i) Otros criterios que estén relacionados con la conservación, la promoción y el desarrollo de la actividad física y el deporte.

3. Reglamentariamente se establecerá la composición del órgano técnico de evaluación, que deberá emitir, con carácter preceptivo, los informes de evaluación sobre las solicitudes de interés social deportivo presentadas.

TÍTULO II

De la promoción y el desarrollo del Mecenazgo Cultural

Artículo 6. *Sectores culturales, creativos y deportivos objeto de promoción.*

1. La Administración regional promoverá el desarrollo de las industrias culturales, creativas y deportivas, tanto de titularidad pública como privada, que tengan domicilio fiscal en Castilla-La Mancha, y proporcionen servicios y productos integrados en las actividades relacionadas en el artículo 2.

2. Igualmente promoverá las actividades relacionadas con la protección de artistas, intérpretes y ejecutantes de estos sectores.

3. Dentro de estos sectores, para cada periodo impositivo, la Consejería competente por razón de la materia, establecerá para cada ejercicio una relación de actividades y proyectos prioritarios de mecenazgo.

Artículo 7. *Planes de Mecenazgo Cultural y Deportivo de Castilla-La Mancha.*

1. La Administración regional, a través de la Consejería competente en materia de cultura, elaborará anualmente un Plan de Mecenazgo Cultural. Igualmente, a través de la Consejería competente en materia de deporte, se elaborará anualmente un Plan de Mecenazgo Deportivo.

Con carácter previo a su aprobación deberán ser informados por el Consejo Regional de Mecenazgo Cultural y Deportivo de Castilla-La Mancha.

Los Planes de Mecenazgo Cultural y Deportivo se publicarán en el Portal de Transparencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

2. Las acciones de la Administración Regional dirigidas a la financiación de proyectos o actividades culturales y deportivas de especial interés para la Región, en los términos que se prevean reglamentariamente, se ordenarán en torno a los Planes de Mecenazgo Cultural y Deportivo, sin perjuicio de las priorizaciones concretas que para cada ejercicio se establezcan.

3. La ejecución de los Planes de Mecenazgo Cultural y Deportivo se realizará a través de la Oficina del Mecenazgo Cultural y Deportivo de Castilla-La Mancha, que realizará el seguimiento de las actuaciones, proyectos y bienes culturales financiados mediante iniciativa privada.

Artículo 8. *Oficina del Mecenazgo Cultural y Deportivo.*

1. Se crea la Oficina del Mecenazgo Cultural y Deportivo como instrumento para facilitar la colaboración de los ciudadanos con la dinamización cultural de Castilla-La Mancha. La Oficina estará adscrita a la Consejería con competencias en materia de cultura.

2. Sus funciones serán:

a) Realizar análisis y estudios del fenómeno del mecenazgo para facilitar asesoramiento a personas físicas y entidades interesadas en llevar a cabo actos de mecenazgo actuando como prescriptor. A tal fin elaborará la Guía del Mecenazgo que divulgará principios pedagógicos sobre las ventajas del mecenazgo y los mecanismos legales existentes.

b) Ejecutar el Plan de Mecenazgo y constituir las comisiones relacionadas con programas de Mecenazgo Cultural y Deportivo en relación a eventos de especial interés.

c) Registrar las actuaciones, proyectos y bienes culturales de las Fundaciones, Asociaciones de utilidad pública y empresas susceptibles de recibir la colaboración privada con derecho a deducción.

d) Establecer un censo permanente y actualizado para:

1.º Actuaciones, proyectos y bienes culturales de las Administraciones Públicas, Entidades públicas, Fundaciones o Consorcios participados por las mismas, susceptibles de recibir la colaboración privada a través de aportaciones dinerarias o en especies.

2.º Personas benefactoras, que deberá incluir una sección de personas físicas y otra de personas jurídicas, así como complementarse, en su caso, con la difusión de las donaciones o aportaciones más significativas.

3.º Empresas culturales y deportivas de Castilla-La Mancha que quieran acceder voluntariamente a su identificación por categorías para facilitar su acceso al mercado, y sirva como instrumento para compartir procesos creativos, intercambio de información, generación de sinergias y apoyo al acceso a fórmulas de financiación.

e) Emitir informe sobre la aplicación efectiva de las donaciones y bienes cedidos al desarrollo de sus actividades culturales y deportivas por las personas y entidades beneficiarias del mecenazgo.

3. En la sede electrónica de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha (www.jccm.es) se publicará una guía de las acciones integradas en el Plan de Mecenazgo con colaboración de iniciativa privada que se pretendan desarrollar en Castilla-La Mancha, con el fin de darle difusión y favorecer su transparencia.

4. La Oficina del Mecenazgo Cultural y Deportivo elaborará una memoria anual sobre el desarrollo del Plan del Mecenazgo Cultural de la Administración regional y las acciones de mecenazgo que se hayan publicado en su sede electrónica.

5. Reglamentariamente se determinará la composición y el funcionamiento de la Oficina del Mecenazgo Cultural y Deportivo, cuyo funcionamiento y dirección tendrá carácter técnico.

Artículo 9. *Reconocimientos a la colaboración privada en la cultura y el deporte.*

1. La Oficina del Mecenazgo Cultural y Deportivo dará visibilidad pública, en su sede electrónica, salvo petición en contrario, a las personas que hayan realizado actuaciones de mecenazgo.

2. Se crean los premios a la colaboración privada en la cultura y el deporte de Castilla-La Mancha, en sus modalidades para personas físicas y para personas jurídicas, que tienen por objeto reconocer la colaboración en la financiación de la cultura y el deporte.

3. Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la concesión de los citados premios, que tendrán carácter honorífico, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa tributaria de incentivos fiscales.

Artículo 10. *Consejo Regional de Mecenazgo Cultural y Deportivo.*

1. Se crea el Consejo Regional de Mecenazgo Cultural y Deportivo de Castilla-La Mancha como órgano colegiado consultivo y asesor de la Comunidad Autónoma en materia de colaboración público-privada en la financiación de proyectos o actividades culturales y deportivas de interés para la Región. Dicho Consejo está adscrito a la Consejería competente en materia de cultura, y formarán parte de él tanto agentes públicos como privados más representativos del sector en Castilla-La Mancha, teniendo una composición paritaria.

2. Este órgano tiene las siguientes funciones:

a) Propiciar una acción coordinada de las distintas Administraciones Públicas en la participación privada en la realización de los proyectos o actividades culturales y deportivas de la Región.

b) Estimular la participación ciudadana e institucional en la financiación de acciones para el conocimiento, investigación y difusión del patrimonio cultural de Castilla-La Mancha.

c) Desarrollar una política activa de promoción de las industrias culturales y empresas deportivas como eje prioritario para la mejora del sector cultural y deportivo.

d) Actuar como órgano de consulta y asesoramiento de las medidas para el impulso de la cultura y deporte y de promoción de la cooperación entre el sector público y el privado.

e) Informar la Estrategia Regional de Mecenazgo Cultural y Deportivo que facilitará la cooperación entre el sector público y privado, que será aprobado por el Consejo de Gobierno.

f) Proponer las actividades prioritarias de mecenazgo, homogeneizando sus contenidos y su duración.

g) Elaborar las relaciones de programas, proyectos y actuaciones culturales y deportivas de interés general, con objeto de su selección para ser declarados de especial interés para la Comunidad Autónoma.

h) Proponer modificaciones normativas con el objeto de incrementar las actuaciones de mecenazgo.

i) Facilitar a las entidades demandantes de mecenazgo mecanismos para potenciar la incorporación de los más reconocidos mecenas a sus órganos de gobierno, dirección o asesoramiento.

j) Proponer, a la Consejería competente en materia de cultura, las relaciones de personas físicas y jurídicas que hayan destacado durante el ejercicio por sus aportaciones a la promoción cultural y deportiva, al objeto de su selección para el otorgamiento de los premios.

k) Informar los Planes anuales de Mecenazgo Cultural y Deportivo.

l) Aquellas otras que reglamentariamente se le atribuyan.

3. La composición y funcionamiento se establecerá reglamentariamente con criterios de paridad entre mujeres y hombres, con una representación proporcional de cada provincia de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y un máximo de 15 miembros, sin que ninguna provincia quede sin representantes.

Artículo 11. *Transparencia y control de las acciones de Mecenazgo.*

1. La Administración regional actuará con la mayor transparencia y rendición de resultados en la gestión de los recursos donados para proyectos o actuaciones culturales y deportivas, para que los contribuyentes y la sociedad civil conozcan el impacto de las aportaciones en el desarrollo de los proyectos culturales y deportivos financiados con iniciativa privada.

2. La Consejería competente en materia de hacienda aplicará el oportuno control financiero para garantizar que las cantidades donadas, así como los medios materiales en que consistan, se han aplicado conforme a la voluntad del mecenas.

TÍTULO III

De las modalidades de Mecenazgo Cultural

Artículo 12. *Modalidades de Mecenazgo Cultural y Deportivo.*

El Mecenazgo Cultural y Deportivo podrá realizarse, de conformidad con lo dispuesto en la presente ley mediante las siguientes modalidades:

a) Donaciones.

b) Préstamos de uso o comodato.

c) Convenios de colaboración.

CAPÍTULO I

Donaciones incentivadas fiscalmente

Artículo 13. *Requisitos de las donaciones.*

1. Darán derecho a practicar los beneficios fiscales previstos en la presente ley las donaciones inter vivos, puras y simples, realizadas a favor de las personas y entidades a las

que se refiere el artículo 3 para la realización de proyectos o actividades culturales o deportivas contenidas en el artículo 2.

2. Las donaciones efectuadas a la Administración regional se sujetarán, en todo caso, a lo previsto en la Ley 9/2020, de 6 de noviembre, de Patrimonio de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Artículo 14. *Justificación de las donaciones.*

1. La efectividad de los donativos y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La persona beneficiaria deberá remitir a la Consejería competente en materia tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

3. La certificación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la persona donataria.

b) Mención expresa de que la persona donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 3 de esta ley.

c) Fecha e importe de la donación cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la persona donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

CAPÍTULO II

Cesiones de uso o contratos de comodato incentivados fiscalmente

Artículo 15. *Requisitos de las cesiones de uso o contratos de comodato deducibles.*

Dan derecho a practicar los beneficios fiscales previstos en esta ley la cesión de uso o contrato de comodato de bienes incluidos en el Catálogo del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha o de obras de arte de calidad garantizada, así como de inmuebles para la realización de proyectos y actividades culturales o deportivas relacionadas con las definidas en el artículo 2 de esta ley.

Artículo 16. *Justificación de las cesiones de uso o contratos de comodato.*

1. La práctica de los beneficios fiscales previstos en esta ley, exige la acreditación de la efectividad de la cesión de uso o contrato de comodato, mediante un certificado expedido por el órgano competente de la entidad comodataria o una declaración jurada de la persona física comodataria, que deberá remitirse a la Consejería competente en materia tributaria.

2. El certificado o la declaración jurada contendrá, al menos, los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del comodante como del comodatario.

b) Mención expresa de que la persona o entidad comodataria está incluida en el artículo 3 de esta ley.

c) Fecha en que se entregó el bien y plazo de duración de la cesión de uso o contrato de comodato.

d) Importe de la valoración de la cesión de uso o contrato de comodato de acuerdo con la valoración efectuada de los bienes cedidos. Dicha valoración corresponderá a la Junta de Valoración del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha para los bienes integrantes del mismo.

e) Documento público u otro documento auténtico que acredite la constitución de la cesión de uso o contrato de comodato.

f) Finalidad a la cual se tiene que aplicar al bien objeto de la cesión de uso o contrato de comodato.

CAPÍTULO III

Convenios de colaboración empresarial incentivados fiscalmente

Artículo 17. *Requisitos de los convenios de colaboración empresarial.*

1. El convenio de colaboración empresarial incentivado fiscalmente es aquel por el cual las personas o entidades a que se refiere el artículo 3 de esta ley, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica para la realización de un proyecto o actividad regulada en el artículo 2 de esta ley, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación de la persona colaboradora en los proyectos o las actividades mencionados.

2. La difusión de la participación de la persona colaboradora en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

Artículo 18. *Justificación de las ayudas recibidas en virtud a los convenios de colaboración.*

1. La práctica de los beneficios fiscales previstos en esta ley exige la acreditación de la efectividad del convenio de colaboración empresarial, mediante un certificado expedido por el órgano competente de la entidad beneficiaria o una declaración jurada de la persona física beneficiaria que deberá remitirse a la Consejería competente en materia tributaria.

2. El certificado o la declaración jurada tiene que contener los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto de la persona o entidad beneficiaria como del colaborador.

b) Mención expresa de que la persona o entidad beneficiaria está incluida en algunos de los casos que prevé el artículo 3 de esta ley.

c) Documento público u otro documento fehaciente que acredite la suscripción del convenio de colaboración empresarial.

d) Importe de la ayuda recibida en virtud del convenio de colaboración empresarial.

e) Finalidad a la cual se tiene que aplicar la ayuda recibida.

TÍTULO IV

Medidas tributarias

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 19. *Compatibilidad y requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales.*

1. La aplicación de los beneficios fiscales previstos en la ley estará condicionada a que las personas o entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que acrediten, mediante las correspondientes certificaciones la realidad de las donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato, o de los convenios de colaboración empresarial, así como su efectivo destino a proyectos de actividades culturales o deportivas que hayan sido declaradas de interés regional.

b) Que informen a la Administración Tributaria Regional, en los modelos y en los plazos establecidos en la normativa tributaria, de las donaciones, cesiones, crédito fiscal y aportaciones recibidas.

2. Todas las medidas fiscales que la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha establezca en favor del Mecenazgo Cultural o Deportivo, serán compatibles con las que establezca el Estado.

Artículo 20. *Base de las deducciones y de las reducciones de la base imponible.*

1. En las donaciones, las reducciones de la base imponible y las deducciones de la cuota liquidable permitidas en esta ley se practicarán de acuerdo con la ley reguladora del tributo correspondiente.

2. En las cesiones de uso o contratos de comodato incentivados fiscalmente, la base será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración de la cesión de uso o contrato de comodato, el 4% a la valoración del bien efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, y se determinará proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

3. En caso de que se trate de locales para la realización de proyectos o actividades de innovación cultural o deportiva se aplicará el 4 % al valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada periodo impositivo.

CAPÍTULO II

Créditos fiscales

Artículo 21. *Crédito fiscal.*

Se entiende por crédito fiscal aquellas cantidades reconocidas por la Administración regional a favor de los contribuyentes que puedan ser utilizadas por los mismos para satisfacer el pago de los impuestos propios, precios públicos y tasas de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, así como del canon establecido en la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crea el canon Eólico y el fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el uso racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

Artículo 22. *Importe de los créditos fiscales.*

1. La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, reconocerá un crédito fiscal a favor de las personas donantes por el 25 % de los convenios de colaboración empresarial o de los importes dinerarios donados a las personas destinatarias y para las finalidades que se indican a continuación:

a) Las donaciones efectuadas a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y a las Entidades y Organismos que integran el Sector Público Regional, siempre que se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la promoción de cualquier actividad cultural o deportiva.

b) Las donaciones efectuadas a las universidades con implantación en Castilla-La Mancha, a los Centros de Investigación, a los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de Castilla-La Mancha y a los Centros de Tecnificación Deportiva, cuando se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto actividades de investigación en materia de servicios y productos de contenido cultural o deportivo.

c) Las donaciones efectuadas a las universidades públicas de Castilla-La Mancha y a los centros públicos de enseñanzas artísticas superiores de la región con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el establecimiento de becas para el acceso a la educación superior en estudios relacionados con los servicios y productos de contenido cultural o deportivo.

2. Anualmente los Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, podrán declarar acontecimientos de excepcional interés regional a los que se les aplicará el régimen de crédito fiscal recogido en el apartado anterior.

3. El crédito fiscal será reconocido por la Consejería competente en materia de hacienda sobre el cumplimiento efectivo de la finalidad a la que hacen referencia los apartados anteriores.

Artículo 23. *Utilización del crédito fiscal.*

1. Las personas beneficiarias del crédito fiscal reconocido en aplicación del artículo anterior, podrán imputar dicho crédito al pago de los recursos a que se refiere el artículo 21

de esta ley, en los términos que se establezcan reglamentariamente hasta agotar la totalidad del crédito fiscal reconocido.

2. Cuando el crédito fiscal se reconozca a una empresa o entidad que forme parte de un grupo de empresas, el mismo podrá ser utilizado, en los términos establecidos reglamentariamente y previa autorización de la persona jurídica a la que se reconoció el crédito fiscal, por cualquiera de las empresas y entidades integrantes del referido grupo de empresa. A efectos de esta ley se entenderá por grupo de empresa lo establecido en el artículo 42 del código de comercio.

3. La utilización del crédito fiscal no podrá dar derecho a la devolución de ingresos indebidos. En consecuencia, la anulación o rectificación total o parcial del ingreso o de la deuda tributaria a la que se hubiese aplicado el crédito fiscal sólo permitirá la rehabilitación del mismo, por el importe utilizado, siempre que el referido crédito permanezca vigente.

Artículo 24. *Vigencia del crédito fiscal.*

Los créditos fiscales reconocidos por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, tendrán una vigencia de tres años contados a partir de la fecha de reconocimiento de los mismos.

Disposición adicional primera. *Aplicación informática para la gestión del Mecenazgo Cultural y Deportivo.*

La Administración regional desarrollará una aplicación informática que facilite la gestión del Mecenazgo Cultural y Deportivo, creando un enlace en la sede electrónica de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, que posibilite realizar de forma electrónica donaciones a las personas o entidades que desarrollen actividades y proyectos incluidos en el artículo 2 de esta ley y que estén incluidas en el Plan de Mecenazgo Cultural y Deportivo de Castilla-La Mancha, o se encuentren dentro del artículo 2.2 de dicha ley o que sean actividades prioritarias de mecenazgo para la Región en la Ley de Presupuestos de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Disposición adicional segunda. *Campaña de mecenazgo.*

A fin de dar a conocer a la ciudadanía el alcance de esta ley y los beneficios fiscales que conlleva, el Consejo de Gobierno realizará, tras su aprobación, y con los medios que estime necesarios, un programa informativo y de divulgación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en la presente ley.

Disposición final primera. *Modificación de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.*

La Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, queda modificada de la siguiente manera:

Uno. Se añade un artículo 11 bis con el siguiente tenor literal:

> **«Artículo 11 bis.** *Deducciones por donaciones de bienes culturales y contribuciones a favor de la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, y para fines culturales, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.*
>
> 1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto, el 15% de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, se encuentren inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, de acuerdo con la Ley 4/2013, de 16 de mayo, de Patrimonio Cultural de

Castilla-La Mancha, siempre que se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y las Corporaciones Locales de la Región, así como las Entidades Públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de ellas.

b) Las universidades que desarrollen su actividad docente e investigadora en el territorio de la Región, los Centros de Investigación y los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de la Región.

c) Las Entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que persistan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de Castilla-La Mancha.

2. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto, el 15 por ciento de las cantidades destinadas a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha.

3. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto, el 15 por ciento de las cantidades donadas para fines culturales establecidos en la Ley de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha, realizadas a las entidades que se establecen en el artículo 3.1 de dicha ley, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.

4. La suma de las bases de las deducciones establecidas en los apartados 1, 2 y 3 no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

5. Las deducciones establecidas en este artículo resultarán incompatibles con el crédito fiscal a que se refiere la Ley de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha, en tanto el referido crédito fiscal permanezca vigente.»

Dos. Se añade un artículo 16 bis con el siguiente tenor literal:

«Artículo 16 bis. *Reducciones de la base imponible por la cesión de bienes inscritos en el Catálogo del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha.*

1. Se establece una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para aquellos bienes incluidos en el Catálogo del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, siempre que sean cedidos para el uso de carácter cultural en las siguientes condiciones:

a) Que la cesión se efectúe a favor de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y las Corporaciones Locales de la región, así como las Entidades y Organismos que integran el Sector Público Regional, definidos en el artículo 4 del texto refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, aprobado por Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre, y el Sector Público Local de Castilla-La Mancha; de las Universidades con implantación en Castilla-La Mancha; de los Centros de Investigación y Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de la Región; y de las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en el registro correspondiente.

b) Que la cesión se efectúe gratuitamente.

c) Que el bien se destines a los fines culturales propios de la entidad cesionaria.

2. La reducción será, en función del periodo de cesión, del siguiente porcentaje del valor de los bienes cedidos:

a) Del 100 por ciento, para cesiones permanentes.

b) Del 95 por ciento, para cesiones de más de 20 años.

c) El 75 por ciento, para cesiones de más de 10 años

d) Del 50 por ciento, para cesiones de más de 5 años.

3. La aplicación de la reducción regulada en el presente artículo se realizará en la autoliquidación del impuesto, con las limitaciones para su rectificación previstas en la normativa tributaria.

4. La acreditación de la cesión deberá realizarse en el plazo de dos años a partir de la presentación de la autoliquidación del impuesto.

5. En caso de incumplirse alguno de los requisitos establecidos en el presente artículo, los beneficiarios de esta reducción quedarán obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar junto a los correspondientes intereses de demora y a presentar las autoliquidaciones complementarias procedentes, en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento.»

Disposición final segunda. *Habilitación de desarrollo normativo.*

Se autoriza al Consejo de Gobierno de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo reglamentario de esta ley.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

1. La presente ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Diario Oficial de Castilla-La Mancha».

2. Los incentivos fiscales referidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables a partir del día primero del segundo mes natural siguiente al de publicación de la ley.

3. El resto de incentivos fiscales aplicables al Mecenazgo Cultural surtirán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020.

§ 29

Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 288, de 1 de diciembre de 2007
Última modificación: 11 de abril de 2011
Referencia: BOE-A-2007-20635

[. . .]

TÍTULO V

Competencias de la Comunidad

[. . .]

Artículo 70. *Competencias exclusivas.*

1. La Comunidad de Castilla y León tiene competencia exclusiva en las siguientes materias:

1.º Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.
2.º Estructura y organización de la Administración de la Comunidad.
3.º Ordenación de la Hacienda de la Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo establecido en este Estatuto.
4.º Organización territorial de la Comunidad. Relaciones entre las instituciones de la Comunidad y los entes locales y regulación de los entes locales creados por la Comunidad, en los términos previstos en el presente Estatuto.
5.º Conservación del Derecho consuetudinario de Castilla y León.
6.º Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.
7.º Obras públicas de interés para la Comunidad Autónoma dentro de su propio territorio que no tengan la calificación legal de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma.
8.º Ferrocarriles, carreteras y caminos que transcurran íntegramente por el territorio de la Comunidad Autónoma y, en los mismos términos, los transportes terrestres, fluviales, por cable o tubería. Centros de transporte, logística y distribución en el ámbito de la Comunidad.
9.º Aeropuertos, helipuertos, muelles e instalaciones de navegación de carácter deportivo y, en general, los que no desarrollen actividades comerciales.
10.º Asistencia social, servicios sociales y desarrollo comunitario. Promoción y atención de las familias, la infancia, la juventud y los mayores. Prevención, atención e inserción social de los colectivos afectados por la discapacidad, la dependencia o la exclusión social. Protección y tutela de menores.
11.º Promoción de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, con particular atención a las mujeres víctimas de la violencia de género.

12.º Régimen de acogida e integración económica, social y cultural de los inmigrantes. La Junta de Castilla y León colaborará con el Gobierno de España en todo lo relativo a políticas de inmigración, en el ámbito de sus respectivas competencias.

13.º Desarrollo rural.

14.º Agricultura, ganadería e industrias agroalimentarias, de acuerdo con la ordenación general de la economía.

15.º Denominaciones de origen y otras protecciones de calidad relativas a productos de Castilla y León. Organización de los Consejos Reguladores y entidades de naturaleza equivalente.

16.º Tratamiento especial de las zonas de montaña.

17.º Pesca fluvial y lacustre, acuicultura, caza y explotaciones cinegéticas. Protección de los ecosistemas en que se desarrollen dichas actividades.

18.º El fomento del desarrollo económico en los diferentes mercados y del comercio exterior y la planificación de la actividad económica de la Comunidad, dentro de los objetivos marcados por la política económica general y, en especial, la creación y gestión de un sector público de Castilla y León.

19.º Cajas de Ahorros e instituciones de crédito cooperativo público y territorial en el marco de la ordenación general de la economía y de acuerdo con las disposiciones que en uso de sus facultades dicte el Estado.

20.º Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia. Regulación y autorización de grandes superficies comerciales, en el marco de la unidad de mercado. Calendarios y horarios comerciales, en el marco de la normativa estatal. Ferias y mercados interiores. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercancías, conforme a la legislación mercantil.

21.º Promoción de la competencia en el ámbito de la Comunidad Autónoma.

22.º Industria, con observancia de cuanto determinen las normas del Estado por razones de seguridad, de interés militar o sanitario y las normas relacionadas con las industrias que estén sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear.

23.º Investigación científica y técnica. Fomento y desarrollo de la investigación, desarrollo e innovación en coordinación con la investigación científica y técnica estatal.

24.º Instalaciones de almacenamiento, producción, de distribución y de transporte de cualesquiera energías, cuando se circunscriban al territorio de la Comunidad y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma.

25.º Fomento, regulación y desarrollo de la artesanía.

26.º Promoción del turismo y su ordenación en el ámbito de la Comunidad.

27.º Casinos, juegos y apuestas, excepto las loterías y apuestas del Estado y los juegos autorizados por el Estado en el territorio nacional a entidades sin ánimo de lucro.

28.º Cooperativas y entidades asimilables. Fomento del sector de la economía social.

29.º Estadística para los fines de la Comunidad Autónoma, en coordinación con la general del Estado y con la de las demás Comunidades Autónomas.

30.º Publicidad en general y publicidad institucional sin perjuicio de la legislación del Estado.

31.º Cultura, con especial atención a las actividades artísticas y culturales de la Comunidad:

a) Fomento y promoción de las producciones artísticas y literarias de Castilla y León.

b) Producción, distribución de libros y publicaciones periódicas en cualquier soporte, así como la gestión del depósito legal y el otorgamiento de códigos de identificación.

c) Industria cinematográfica y audiovisual de Castilla y León y de promoción y planificación de equipamientos culturales de Castilla y León.

d) Patrimonio histórico, artístico, monumental, arqueológico, arquitectónico y científico de interés para la Comunidad, sin perjuicio de la competencia del Estado para su defensa contra la exportación y la expoliación.

e) Museos, bibliotecas, hemerotecas, archivos y otros centros culturales y de depósito de interés para la Comunidad y que no sean de titularidad estatal. En los mismos términos, conservatorios de música y danza, centros de artes escénicas y otras instituciones relacionadas con el fomento y la enseñanza de las Bellas Artes.

f) Fiestas y tradiciones populares.

g) Las Academias científicas y culturales que desarrollen principalmente su actividad en Castilla y León.

32.º Espectáculos públicos y actividades recreativas.

33.º Promoción de la educación física, del deporte y del ocio.

34.º Fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad Autónoma.

35.º Normas adicionales sobre protección del medio ambiente y del paisaje, con especial atención al desarrollo de políticas que contribuyan a mitigar el cambio climático.

36.º Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

37.º Cualesquiera otras que le correspondan de acuerdo con la Constitución, el presente Estatuto o, en general, el ordenamiento jurídico.

2. En el ejercicio de estas competencias, corresponderán a la Comunidad de Castilla y León las potestades legislativa y reglamentaria, y la función ejecutiva, incluida la inspección.

3. La atribución en exclusividad de estas competencias a la Comunidad de Castilla y León se entenderá efectuada sin perjuicio de las competencias que pudieran corresponder al Estado en virtud de otros títulos previstos por la Constitución.

[. . .]

§ 30

Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León

Comunidad de Castilla y León
«BOCL» núm. 139, de 19 de julio de 2002
«BOE» núm. 183, de 1 de agosto de 2002
Última modificación: 14 de mayo de 2024
Referencia: BOE-A-2002-15546

Sea notorio a todos los ciudadanos que las Cortes de Castilla y León han aprobado y yo en nombre del Rey y de acuerdo con lo que se establece en el artículo 16.4 del Estatuto de Autonomía, promulgo y ordeno la publicación de la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

Desde una perspectiva de bienestar y desarrollo colectivo, la satisfacción de necesidades de interés general constituye hoy, claramente, una tarea compartida entre los distintos poderes públicos y la sociedad civil.

Dentro de estas iniciativas sociales de participación sin ánimo de lucro ocupan las Fundaciones un lugar muy destacado, por lo que desde la Junta de Castilla y León se ha apostado decididamente por el impulso de políticas dirigidas a propiciar el desarrollo del sector, que ya tiene una importancia cuantitativa y cualitativa de primer orden.

La Fundación constituye en el fondo una manifestación del dinamismo de nuestra sociedad, dinamismo que exige del legislador un constante esfuerzo de adaptación para prestar la cobertura legal y el estímulo de ese tejido social.

En este contexto, se considera necesario establecer una regulación propia que tenga en cuenta las peculiaridades, necesidades e intereses de nuestra Comunidad Autónoma y facilite la promoción, constitución y funcionamiento de las Fundaciones que realicen sus actividades en su ámbito territorial.

El artículo 32.1.27 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, incluye entre las competencias exclusivas de la Comunidad Autónoma las referidas a las Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las competencias que el artículo 149 de la Constitución reserva al Estado, que en relación con las fundaciones se concretan en el establecimiento de las condiciones básicas del derecho de fundación reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española, y en la regulación de los aspectos civiles, procesales y mercantiles de las mismas, así como las cuestiones referidas a la Hacienda Pública.

Al amparo de la mencionada reserva constitucional, el Estado promulgó la Ley 30/1.994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en la que se establecen las normas básicas y las de general

aplicación, con independencia del ámbito de actuación de las Fundaciones; regulación que se respeta escrupulosamente en la presente Ley.

II

Por lo que se refiere al contenido de la Ley, consta de ocho títulos, una disposición adicional, una disposición transitoria y dos disposiciones finales.

Se pretende que la regulación sea precisa y fácil de interpretar y aplicar, por los destinatarios de la norma, evitando reproducir preceptos que sean de aplicación general al amparo de la legislación estatal existente sobre Fundaciones.

En busca de la máxima seguridad jurídica, se ha descendido en ocasiones a una casuística muy concreta para evitar en la medida de lo posible, la existencia de lagunas, cuya integración siempre resulta compleja.

Son destacables los siguientes aspectos:

Se prevé que la capacidad para fundar por la Administración de la Comunidad o entidades del sector público autonómico, deberá ser autorizada por la Junta de Castilla y León, que determinará las condiciones que deba cumplir la creación de la persona jurídica fundacional.

Se realiza una regulación más detallada de la constitución de la fundación «mortis causa». Igualmente, se establecen las actuaciones a seguir para su inscripción por el encargado del Registro de Fundaciones, así como el plazo para resolver y notificar y los efectos del silencio administrativo.

En los aspectos económicos, se indica que las aportaciones no dinerarias deberán valorarse de acuerdo con los criterios establecidos para la valoración de las aportaciones a las sociedades mercantiles de responsabilidad limitada.

Se refuerza considerablemente, las funciones de asesoramiento, apoyo y colaboración por parte del Protectorado, limitando la intervención de la Administración a lo estrictamente necesario para garantizar la legalidad de constitución y funcionamiento de las Fundaciones, y potenciando las garantías de los Patronatos y gestores en los procedimientos y facilitándoles el ejercicio de sus funciones. Con el fin de descargar la realización de actuaciones ante la Administración, se establece que sea el Protectorado el que promueva la inscripción en el Registro de Fundaciones en todos los supuestos en que haya intervenido previamente.

Se dan facilidades de actuación al Patronato, potenciándose la actuación por delegación y representación.

Se introduce una forma nueva de aceptar el cargo ante el Patronato mediante certificación de su Secretario con el V.º B.º del Presidente, para los miembros del Patronato que pasen a formar parte del mismo con posterioridad a su constitución. Igualmente, se completa la regulación existente sobre aceptación de los cargos del Patronato.

Se definen los gastos del Patronato en el artículo 13, estableciendo que la Junta de Castilla y León deberá determinar el porcentaje de las rentas e ingresos de las Fundaciones que como máximo pueden destinarse a sufragar los gastos del Patronato.

Se amplían los supuestos de delegabilidad de las facultades del Patronato, y se permite la constitución de comisiones ejecutivas como una fórmula de actuación del mismo.

Se regula las vacantes que surgen en el patronato.

Se enumeran los modos de adquirir de las Fundaciones.

La enajenación de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio de la Fundación deberá llevarse a cabo mediante procedimientos que garanticen la concurrencia pública y la imparcialidad, salvo en aquellos casos en que las circunstancias determinen la conveniencia de utilizar otros sistemas.

Se desarrollan los principios de actuación de las Fundaciones recogidos en la legislación estatal.

En orden a la actividad de las Fundaciones se mantiene la posibilidad de que ejerzan actividades mercantiles o industriales, aunque en el supuesto de que se trate de actividades no coincidentes con los fines de la Fundación, solamente pueden llevarse a cabo a través de sociedades mercantiles no personalistas.

La elaboración y aprobación del presupuesto se concibe exclusivamente como instrumento para la gestión de la Fundación, aunque debe remitirse al Protectorado un ejemplar a efectos de constancia en el mismo. Las cuentas anuales deben elaborarse siguiendo las normas y criterios de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos.

La parte de las rentas e ingresos de la Fundación que no se destine a la realización de las actividades para el cumplimiento de los fines, ni al pago de los gastos del Patronato, constituye un incremento del patrimonio de la Fundación, sin que necesariamente deba ser formalizado como incremento de la dotación fundacional.

Se da una definición de ingresos netos a los efectos de la Ley.

Se mejora el régimen de la autocontratación.

Es novedosa la regulación de la absorción de estas entidades.

Presenta una regulación más detallada la fusión.

El artículo 31 señala las actuaciones a realizar por el órgano de liquidación y prevé la posibilidad de que el Protectorado recabe del órgano de liquidación información periódica del proceso e información adicional de la documentación facilitada.

Se prevé un posterior desarrollo reglamentario de los órganos de la Administración a quienes se confíe las funciones y competencias de Protectorado.

La Ley, al tener que conjugar su regulación con los contenidos de la Ley 30/1994, utiliza una técnica normativa que va desde la reproducción literal de preceptos completos de la Ley Estatal, hasta la remisión a «los preceptos que resultan de aplicación de la citada Ley 30/1994. También prevé, con respecto alguno de sus contenidos su posterior desarrollo reglamentario: así en el artículo 32 se deja pendiente de determinar por la Junta cuales sean los órganos de la Administración Autonómica a los que corresponde el ejercicio de las funciones y competencias de Protectorado de la Fundaciones que realicen sus actividades preferentemente en el ámbito de la Comunidad, o el artículo 36.5 por lo que se refiere a la Organización y Funcionamiento del Registro de Fundaciones.

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto.*

Es objeto de la presente Ley el establecer el régimen jurídico de las Fundaciones cuya actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Castilla y León.

Artículo 2. *Normas reguladoras.*

Las Fundaciones objeto de la presente Ley se regirán por la voluntad del fundador al constituir la Fundación, por sus Estatutos y, en todo caso, al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, por los preceptos de la legislación estatal de Fundaciones que sean de aplicación general así como por la presente Ley.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

1. Las finalidades fundacionales han de ser lícitas, de interés general y sus actividades han de beneficiar a colectivos genéricos de personas. Tendrán esta consideración las colectividades de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

2. Los fundadores y los miembros del Patronato, así como sus cónyuges y parientes de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, sólo podrán ser beneficiarios de las actividades de las Fundaciones cuando pertenezcan a los colectivos genéricos determinados de acuerdo con las reglas establecidas en los Estatutos.

3. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 2 los supuestos en que la Fundación tenga como finalidad exclusiva o principal la conservación y/o gestión de los bienes del Patrimonio Español, siempre que se cumplan las exigencias de la normativa vigente sobre Patrimonio Histórico, en particular las que se refieren a los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Artículo 4. *Personalidad jurídica.*

Las Fundaciones reguladas en la presente Ley, tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Castilla y León. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la Ley.

Artículo 5. *Domicilio.*

El domicilio social de las Fundaciones objeto de la presente Ley, deberá radicar en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León.

TÍTULO II

Constitución de la Fundación

Artículo 6. *Capacidad para fundar.*

1. La capacidad para fundar se regirá por los preceptos de la legislación de Fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

2. El ejercicio de esta competencia por la Administración de Castilla y León, o entidades del sector público autonómico, deberá ser autorizado por la Junta de Castilla y León, excepto cuando sean constituidas por las universidades públicas de acuerdo con su normativa específica y no participen en la dotación fundacional en más del cincuenta por ciento, globalmente considerado, otras entidades del sector público autonómico. El acuerdo de la Junta de Castilla y León determinará las condiciones y limitaciones que deba cumplir la creación de la persona jurídica fundacional.

3. Se consideran fundaciones públicas de la Comunidad a efectos de esta Ley aquellas en cuya dotación participen en más del cincuenta por ciento, directa o indirectamente, la Administración General de la Comunidad o las demás entidades del sector público autonómico.

Las propuestas de autorización de la constitución de fundaciones públicas deberán acompañarse de una memoria económica, que habrá de ser informada por la Consejería de Hacienda, y que habrá de justificar la suficiencia de la dotación inicialmente prevista para el comienzo de su actividad y, en su caso, de los compromisos futuros para garantizar su continuidad.

4. En las fundaciones públicas de la Comunidad de Castilla y León la mayoría de los miembros del patronato serán designados por la Administración General de la Comunidad o las demás entidades del sector público autonómico.

Los acuerdos del patronato de las fundaciones públicas de la Comunidad de Castilla y León se adoptarán por las mayorías previstas en sus Estatutos, debiendo respetarse lo siguiente:

a) Para la adopción de los acuerdos previstos en el artículo 14.1, se requerirá mayoría absoluta de los miembros del patronato, sin perjuicio de que puedan preverse otras mayorías más reforzadas en los Estatutos.

b) En ningún caso podrá exigirse la unanimidad como criterio de adopción de acuerdos.

Artículo 7. *Formas de constitución.*

1. La Fundación podrá constituirse por acto inter vivos o mortis causa.

2. La constitución de la Fundación por acto inter vivos se realizará mediante escritura pública otorgada en la forma que determina el artículo siguiente.

3. En el caso de la constitución de Fundaciones mediante acto mortis causa, la inscripción constitutiva en el Registro de Fundaciones de Castilla y León deberá tramitarse por los albaceas. En su defecto, dicha escritura se otorgará por los herederos testamentarios, y en caso de que éstos no existieran, por la persona que se designe por el Protectorado.

4. Si las disposiciones testamentarias contienen todos los requisitos exigidos en la legislación aplicable, la inscripción constitutiva puede interesarse directamente aportando al Registro el documento notarial en que consten las últimas voluntades del fundador.

5. Si en la constitución de una Fundación por acto mortis causa, el testador no hubiera concretado todos los extremos que debe tener la escritura de constitución conforme se establece en la presente Ley, y siempre que en las disposiciones testamentarias conste la voluntad de crear una Fundación y disponer de los bienes y derechos de la dotación, será necesario que por las personas que corresponda según lo dispuesto en el apartado tercero de este artículo, se otorgue la escritura pública con los requisitos y pronunciamientos exigidos por la normativa aplicable.

6. El encargado del Registro de Fundaciones de Castilla y León calificará la validez extrínseca de la documentación presentada y acordará la inscripción de la Fundación, previo informe favorable del Protectorado que corresponda, en el que se acredite la adecuación y suficiencia de la dotación fundacional, la consideración de interés general de los fines fundacionales y la conformidad del contenido de los Estatutos a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico.

7. En el supuesto de que no se cumplan los requisitos señalados en el apartado anterior, se adoptará y notificará a los interesados resolución motivada denegando la inscripción de la Fundación de que se trate, previo requerimiento de subsanación y/o mejora de la documentación presentada.

Artículo 8. *Escritura de constitución y Estatutos.*

En cuanto al contenido mínimo de los estatutos y de la escritura de constitución de una Fundación se estará a lo dispuesto en los preceptos de la legislación estatal sobre fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1. de la Constitución.

Artículo 9. *Dotación.*

1. La dotación de la Fundación estará constituida por los bienes y derechos que sean aportados por el fundador y deberá acreditarse ante el Notario actuante la realidad de su aportación, salvo que conste en la escritura pública de constitución la voluntad de hacer la aportación de forma sucesiva, en cuyo caso es imprescindible acreditar la aportación efectiva de al menos el 25 por 100, debiendo aportarse el resto en un plazo inferior a cinco años contados desde el otorgamiento de la citada escritura.

2. Las aportaciones no dinerarias deberán valorarse de acuerdo con los criterios establecidos para la valoración de las aportaciones a las sociedades mercantiles de responsabilidad limitada.

3. Tendrán la consideración de dotación fundacional, los compromisos de aportaciones de terceros si están garantizados formalmente por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, debiendo constar las garantías en la escritura de constitución. A estas aportaciones será de aplicación igualmente lo dispuesto en los apartados anteriores.

TÍTULO III

Gobierno de la Fundación

Artículo 10. *Patronato.*

1. En toda Fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma.

2. El Patronato de la Fundación estará constituido por el número de patronos que determinen los estatutos de la misma, con un mínimo de tres miembros, y podrá estar integrado tanto por personas físicas como por personas jurídicas.

3. Las personas físicas deberán tener plena capacidad de obrar y no deberán estar inhabilitadas para el ejercicio de cargo público, desempeñando personalmente sus cargos en el Patronato. No obstante, en el caso de las personas físicas designadas por razón del cargo que ocuparen en otras entidades o instituciones, podrá actuar en su nombre la persona a

quien corresponda legalmente la sustitución en dicho cargo. También podrán delegar, con carácter permanente, el desempeño de sus funciones en otra persona dependiente de la entidad en la que desempeñaren el cargo por razón del que les corresponde ser miembros del Patronato.

4. En nombre de las personas jurídicas que sean miembros del Patronato actuaran las personas físicas acreditadas como representantes por las mismas.

5. Los patronos habrán de cumplir sus funciones con arreglo a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y en los Estatutos de la Fundación.

Artículo 11. *Estructura y organización del Patronato.*

1. En los Estatutos o en la escritura fundacional puede establecerse la forma de designación del Presidente y del Secretario del Patronato. En ausencia de dicha regulación, los miembros del Patronato elegirán de entre ellos un Presidente y un Secretario.

2. Corresponde al Presidente del Patronato presidir las reuniones del mismo y dirigir sus debates, así como la representación de la Fundación ante todo tipo de personas o entidades, salvo en aquellos supuestos concretos en que el Patronato delegue dicha representación en alguno de sus miembros u otorgue poder notarial al efecto, específico o genérico.

3. Las funciones de Secretario del Patronato podrán ser desempeñadas por personas físicas que no ostenten la condición de miembros del mismo, con voz y sin voto.

Artículo 12. *Aceptación y renuncia de los cargos del Patronato.*

1. Los miembros del Patronato no podrán ejercer sus funciones sin la previa aceptación formal y expresa de sus cargos en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones de Castilla y León. La aceptación de cargos en el Patronato por parte de las personas jurídicas deberá efectuarse por quién ostente la representación legal de las mismas.

Sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquiera de las formas previstas en el apartado anterior, los patronos que hayan de incorporarse con posterioridad a la inscripción de la Fundación y constitución del primer Patronato, podrán aceptar sus cargos ante el mismo.

La aceptación podrá acreditarse mediante certificación expedida por el Secretario del Patronato, con el visto bueno del Presidente.

2. La aceptación debe inscribirse en el Registro de Fundaciones de Castilla y León a instancia de los aceptantes o del Patronato, en el plazo de dos meses desde que se efectúe.

3. La renuncia, efectuada en la forma establecida en las disposiciones estatales que sean de aplicación general, al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, deberá inscribirse en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, en el plazo de dos meses desde que se efectúe.

Artículo 13. *Gastos del Patronato y gratuidad de los cargos en el mismo.*

1. Se entiende por gastos del Patronato los derivados de la celebración de las sesiones del mismo, así como los que origine a los patronos el desempeño de sus cargos, de los que tienen derecho a ser reembolsados, previa justificación de los mismos, salvo disposición en contrario del fundador.

2. La Junta de Castilla y León establecerá el porcentaje de las rentas e ingresos de las Fundaciones que como máximo pueden destinarse a sufragar los gastos del Patronato.

3. En los Estatutos de la Fundación podrá establecerse un porcentaje inferior al señalado reglamentariamente.

4. Los patronos no podrán percibir retribución alguna por el ejercicio de sus funciones en el Patronato.

Artículo 14. *Delegaciones y apoderamientos.*

1. Si los Estatutos no lo prohibieran, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, salvo las referidas a los siguientes supuestos:

a) Interpretación y modificación de los Estatutos.

b) Aprobación de memorias, planes de actuación, cuentas anuales y presupuestos de la Fundación.

c) Establecer Reglamentos de régimen interior de los centros que, en su caso, gestione la Fundación.

d) Establecimiento de las reglas para la determinación de los beneficiarios de la Fundación, cuando tenga atribuida esta facultad el Patronato.

e) Extinción de la Fundación.

f) Fusión con otra u otras fundaciones.

g) Adopción de acuerdos o realización de actos que requieran autorización o ratificación del Protectorado.

2. Siempre que el volumen de gestión o cualquier otra circunstancia lo aconsejen, el Patronato podrá acordar la constitución de comisiones ejecutivas formadas por el número de patronos que determine y con la denominación que estime conveniente. En dichas comisiones podrán delegarse las funciones y competencias que el Patronato estime conveniente, con las limitaciones que se señalan en el párrafo 1 del presente artículo.

3. Los Estatutos podrán prever la existencia de otros órganos, colegiados o unipersonales, subordinados al Patronato, que podrán estar formados tanto por patronos como por personas en quienes no concurra tal condición. La elección y cese de las personas físicas o jurídicas que constituyan dichos órganos corresponderá en todo caso al Patronato, que deberá seguir para ello el procedimiento estatutariamente establecido. Estos órganos desempeñarán las funciones y competencias que expresamente les atribuyan los Estatutos, así como aquellas otras que el Patronato pueda delegarles con posterioridad. En ningún caso podrán atribuírseles ni delegárseles las facultades enumeradas en el apartado 1 de este artículo.

4. El Patronato podrá otorgar poderes generales o especiales para la representación de la Fundación ante todo tipo de personas y entidades, salvo que los Estatutos dispongan lo contrario.

5. Las delegaciones, apoderamientos y su revocación deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Artículo 15. *Sustitución, cese y suspensión de los patronos.*

1. En casos de imposibilidad temporal de los titulares de los distintos cargos dentro del Patronato serán sustituidos en la forma prevista en los Estatutos. Si en los mismos no existen reglas aplicables, el Patronato designará a los patronos que deben realizar provisionalmente las funciones de Presidente y Secretario.

2. Las vacantes que surjan en el Patronato se cubrirán de la forma prevista en los Estatutos. Si mediante el procedimiento previsto no pudieran cubrirse las vacantes producidas y el número de miembros activos del Patronato fuera inferior a tres, deberá promoverse la correspondiente modificación estatutaria en los términos previstos en la presente Ley. El Protectorado deberá designar las personas que formarán parte del Patronato provisionalmente, hasta que se produzca la modificación estatutaria y se incorporen los nuevos miembros.

3. El cese de los patronos de una Fundación se regirá por los preceptos de la legislación de Fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.8 de la Constitución Española.

4. La sustitución, cese y suspensión de patronos se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Artículo 16. *Responsabilidad de los patronos.*

Los patronos deberán desempeñar el cargo con la diligencia prevista en la legislación estatal que sea de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución y responderán de su gestión en los términos que aquella establece.

TÍTULO IV

Patrimonio de la Fundación

Artículo 17. *Administración y disposición del patrimonio.*

1. La administración y disposición del patrimonio de la Fundación, corresponde al Patronato en la forma establecida en los Estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la presente Ley y en el resto del ordenamiento jurídico.

2. La Fundación debe figurar como titular de todos los bienes y derechos que integran su patrimonio en todos los Registros y oficinas públicas en que deban estar inscritos, y se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Artículo 18. *Naturaleza de los bienes y derechos que forman el patrimonio.*

(Derogado)

Artículo 19. *Enajenación y gravamen.*

1. El Patronato podrá acordar la enajenación y gravamen de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio de la fundación, cuando resulte conveniente para los intereses de la misma.

2. La enajenación deberá llevarse a cabo mediante procedimientos que garanticen la concurrencia pública y la imparcialidad, salvo en aquellos casos en que las circunstancias determinen la conveniencia de utilizar otros sistemas.

3. Será necesaria la autorización previa del Protectorado para enajenar bienes o derechos que formen parte de la dotación fundacional o estén vinculados directamente al cumplimiento de fines, o su valor sea superior al 20 por 100 del valor total del grupo de bienes o derechos de la Fundación de la misma naturaleza que los que se pretende enajenar, así como para establecer cargas o gravámenes sobre ellos. La transmisión de bienes o derechos de la Fundación en los supuestos en que no es necesaria la previa autorización del Protectorado se comunicará de forma detallada al mismo, en un plazo no superior a un mes desde la celebración del correspondiente negocio jurídico.

4. También es necesaria la autorización previa del Protectorado para enajenar establecimientos mercantiles, industriales o comerciales, cuya titularidad corresponda a la Fundación.

5. En el supuesto de enajenación de elementos patrimoniales que formen parte de la dotación fundacional, los bienes y/o derechos que se obtengan como contraprestación también tendrán la consideración de dotación fundacional.

6. Todas las enajenaciones y gravámenes, y en general todas las alteraciones superiores al diez por ciento del activo de la Fundación computables al término de cada ejercicio económico de la misma, deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Artículo 20. *Herencias y donaciones.*

1. El Patronato, previa autorización del Protectorado, podrá repudiar herencias, legados o donaciones cuando considere de forma motivada que su aceptación no es conveniente a los intereses de la Fundación.

2. La aceptación de legados o donaciones con cargas que impliquen para la Fundación obligaciones ajenas al cumplimiento de los fines fundacionales, sólo podrá efectuarse con autorización previa del Protectorado.

TÍTULO V

Funcionamiento y actividad de la Fundación.

Artículo 21. *Principios de actuación.*

Todas las actuaciones de las Fundaciones deben estar dirigidas al cumplimiento de sus fines; objetivo al que está vinculado su patrimonio, y al que deberán destinarse efectivamente las rentas y recursos obtenidos. Para ello, las Fundaciones habrán de gestionarse teniendo en cuenta los siguientes principios:

a) Programar las actividades fundacionales en los términos previstos en los Estatutos y en la presente Ley.
b) Dar información suficiente de los fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

Artículo 22. *Actividades mercantiles e industriales.*

1. Las Fundaciones pueden realizar actividades económicas coincidentes con los fines fundacionales o relacionadas directamente con el cumplimiento de los mismos.
2. La realización de actividades mercantiles independientes de los fines fundacionales solo podrá efectuarse a través de sociedades mercantiles no personalistas y previa autorización del Protectorado. No obstante, si mediante herencia, donación o legado pasa a formar parte del patrimonio de una Fundación un negocio empresarial en funcionamiento que no esté constituido como sociedad mercantil, podrá continuar la Fundación con la explotación directa del mismo durante el tiempo imprescindible para efectuar su transformación, dando cuenta del proceso de transformación al Protectorado.
3. A estos efectos se considerará actividad mercantil independiente de los fines fundacionales, la participación mayoritaria en sociedades mercantiles no personalistas cuyo objeto no coincida con los fines fundacionales.
Se entenderá por participación mayoritaria aquella que represente más del 50 por 100 del capital social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos tanto las participaciones mayoritarias que se adquieran en un solo acto, como las adquisiciones sucesivas de participaciones minoritarias, cuya acumulación dé lugar a que la Fundación ostente una participación mayoritaria en la sociedad de que se trate.
4. Las participaciones superiores al 25 por 100 en el capital social de entidades mercantiles que no tengan la consideración de participaciones mayoritarias deberán comunicarse al Protectorado.
5. En todo caso, el resultado neto de las actividades mercantiles deberá destinarse al cumplimiento de los fines de la Fundación.

Artículo 23. *Financiación de las actividades.*

El desarrollo de las actividades de la Fundación se financiará con los recursos que provengan del rendimiento de su Patrimonio, con los recursos netos que reciba de la realización de actividades mercantiles, y con las ayudas, subvenciones y donaciones de personas públicas o privadas. También podrá percibir ingresos por los servicios que preste, siempre que su precio no implique una limitación injustificada de los beneficiarios.

Artículo 24. *Régimen administrativo, financiero y contable. Auditorías.*

1. En el Patronato de la Fundación deberá llevarse un libro de actas y los libros de contabilidad exigidos por la normativa aplicable y aquellos otros que se consideren necesarios para el buen desarrollo y control de las actividades. Todos ellos deberán ser debidamente legalizados por el Registro de Fundaciones de Castilla y León, salvo en los supuestos en que deban legalizarse en el Registro Mercantil, de conformidad con la normativa reguladora del mismo.
2. La gestión económico-financiera de la Fundación se regirá por los principios y criterios generales determinados en la normativa vigente.

3. Antes de comenzar cada ejercicio, el Patronato de la Fundación deberá aprobar el Presupuesto de Gastos e Ingresos, así como los cambios previstos en relación con los bienes de la Fundación. Una vez aprobado, deberá remitirse un ejemplar al Protectorado para constancia en el mismo.

4. En el plazo de seis meses desde la finalización de cada ejercicio, el Patronato deberá aprobar las cuentas anuales de la Fundación correspondientes a dicho ejercicio, y remitir al Protectorado los siguientes documentos contables:

a) Inventario patrimonial de la Fundación.

b) Balance de situación.

c) Cuenta de resultados, en los que conste de forma cierta la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación.

d) Memoria, en la que se incluirá información sobre las actividades llevadas a cabo durante el ejercicio para el cumplimiento de los fines, las variaciones patrimoniales habidas, los cambios en el órgano de Gobierno de la Fundación, el grado de cumplimiento del presupuesto aprobado, el cumplimiento de los fines fundacionales y de la aplicación de recursos a los mismos, e información detallada de los importes consignados en las diferentes partidas.

Los documentos referidos a las cuentas anuales deberán elaborarse siguiendo los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos.

5. El Protectorado deberá analizar la documentación a que se refiere el apartado 4. de este artículo y si considera que cumple los requisitos formales y materiales establecidos en la normativa vigente, adoptará Resolución de conformidad y promoverá su anotación y depósito en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

6. Para comprobar el cumplimiento de los requisitos por parte de la documentación referida a las cuentas anuales, el Protectorado podrá dirigir requerimientos al Patronato de la Fundación para que en el plazo que señale aporte la documentación acreditativa de los datos consignados en los documentos contables y en las Memorias, y en todo caso, antes de adoptar Resolución declarando que las cuentas presentadas no son adecuadas a la normativa vigente, deberá interesar del Patronato la subsanación y/o mejora de la documentación aportada.

7. Cuando concurran circunstancias que así lo aconsejen, el Patronato, o el Protectorado mediante Resolución motivada, podrán acordar que las cuentas anuales de la Fundación sean sometidas a auditoría externa.

8. La obligación de presentar las cuentas anuales al Protectorado, y su posterior anotación y depósito en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, se establece con independencia de la obligación de depositar las mencionadas cuentas en el Registro Mercantil en los casos en que así lo disponga la regulación del mismo.

Artículo 25. *Destino de rentas e ingresos.*

1. Al menos el 70 por ciento de los ingresos netos que obtengan las Fundaciones deberá destinarse a la realización de actividades para el cumplimiento de los fines fundacionales en un plazo no superior a los tres ejercicios siguientes a aquél en que se perciban, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos del patronato, a incrementar el patrimonio fundacional.

Se entenderá, a estos efectos, por ingresos netos el importe de todas las rentas e ingresos de la Fundación, deducidos los gastos directamente necesarios para su obtención.

2. Lo dispuesto en el número anterior no afecta a la incorporación de bienes y derechos que tengan la consideración de dotación fundacional, conforme se dispone en el artículo 20.

Artículo 26. *Autocontratación.*

1. Los miembros del Patronato no podrán contratar con la Fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero sin previa autorización expresa del Protectorado, la cual se hará constar en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

2. En el supuesto de que una persona, física o jurídica, vinculada contractualmente con la Fundación pase a formar parte del Patronato de la misma, la aceptación del cargo

quedará en suspenso hasta que el Protectorado, a instancia del Patronato o del patrono afectado, declare la compatibilidad de ambas situaciones o transcurra el plazo establecido sin que manifieste su disconformidad.

TÍTULO VI

Modificación, fusión y extinción de la Fundación

Artículo 27. *Modificación de los Estatutos.*

En el supuesto de que al amparo de la legislación estatal aplicable, el Patronato acordara la modificación o nueva redacción de los Estatutos, ésta se comunicará inmediatamente al Protectorado, acompañando la escritura pública en la que conste. Si el Protectorado considera que la documentación aportada no reúne los requisitos formales y materiales, adoptará Resolución motivada declarando la no adecuación de la modificación estatutaria a la normativa aplicable, en el plazo de tres meses a contar desde la notificación al mismo del correspondiente acuerdo del Patronato.

Si los nuevos Estatutos son conformes a la normativa vigente, el Protectorado promoverá la inscripción de los mismos en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Artículo 28. *Absorción de otras entidades.*

1. Las Fundaciones pueden absorber otras Fundaciones siempre que sea conveniente a sus intereses y no queden desnaturalizados los fines fundacionales.

2. Los acuerdos de absorción adoptados por los Patronatos deberán comunicarse al Protectorado, informando sobre las condiciones convenidas y acompañando, en su caso, el nuevo texto de los Estatutos.

3. El Protectorado podrá oponerse expresamente a la absorción en el plazo de tres meses y mediante Resolución motivada.

4. Si el Protectorado no se opone en la forma descrita en el apartado anterior, los Patronatos podrán realizar las actuaciones necesarias para materializar la absorción, remitiendo al Protectorado la correspondiente escritura pública para constancia en el mismo.

5. El Protectorado deberá promover las inscripciones que procedan en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Artículo 29. *Fusión.*

1. Cuando los intereses de la Fundación lo aconsejen y siempre que no lo hubiera prohibido el fundador, el Patronato podrá acordar la fusión con otra u otras Fundaciones que tengan fines fundacionales análogos.

Los acuerdos de fusión deberán comunicarse al Protectorado, acompañando memoria acreditativa de las circunstancias que aconsejan la fusión frente a otras posibles alternativas, e informando de las condiciones convenidas con las Fundaciones afectadas.

El Protectorado podrá oponerse expresamente por razones de legalidad a la fusión en el plazo de tres meses, mediante Resolución motivada, en cuyo caso no podrá llevarse a cabo.

Si el Protectorado no se opone en la forma establecida en el apartado anterior, el Patronato podrá realizar las actuaciones necesarias para materializar la fusión, remitiendo al Protectorado la correspondiente escritura pública para constancia en el mismo.

2. Si por el fundador se hubiere prohibido la posibilidad de acordar la fusión de la Fundación, ésta sólo podrá acordarse cuando sea la única manera de evitar la liquidación de dicha Fundación y previa autorización del Protectorado.

3. El Protectorado deberá promover las inscripciones que procedan en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Si de la fusión resulta una nueva Fundación cuya inscripción constitutiva corresponda inscribir en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, deberán efectuarse simultáneamente las inscripciones de extinción por fusión y de constitución de la nueva entidad.

Artículo 30. *Extinción.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 de este artículo para las fundaciones públicas de la Comunidad de Castilla y León, la extinción de la Fundación será acordada en los términos previstos en la legislación estatal que resulte de aplicación al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución.

2. Por el Protectorado deberá tramitarse la inscripción del acuerdo de extinción o la resolución judicial que, en su caso, se produzca en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

3. Las fundaciones públicas de la Comunidad de Castilla y León se extinguirán, además de por las causas establecidas en la legislación estatal que resulte de aplicación al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, cuando el fin fundacional sea asumido por los servicios de la Administración General de la Comunidad de Castilla y León o por las demás entidades del sector público autonómico. En este último supuesto, corresponde al Patronato de la fundación pública acordar su extinción, teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo siguiente.

En todos los casos en los que la extinción de la fundación pública deba ser acordada por el Patronato se requerirá la previa autorización de la Junta de Castilla y León. En esta autorización se designará el órgano administrativo o entidad concreta del sector público autonómico donde se integrarán los elementos que forman parte del activo y del pasivo de la fundación, así como el que deba realizar las funciones de liquidador.

Artículo 31. *Liquidación.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 7 de este artículo para las fundaciones públicas de la Comunidad de Castilla y León, la extinción de la Fundación, salvo en el supuesto de extinción por fusión o por absorción, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que deberá realizarse por el Patronato con el control y asesoramiento del Protectorado, al que deberá darse cuenta de las actuaciones llevadas a cabo.

2. El órgano de liquidación deberá realizar las siguientes actuaciones: confección del inventario y balance de situación de la Fundación a fecha de inicio del procedimiento de liquidación; finalización de las operaciones de gestión que estaban iniciadas al acordarse la extinción; nuevas operaciones de gestión que deban llevarse a cabo con las limitaciones previstas; cobro de créditos pendientes; cancelación de deudas con los acreedores de todo tipo y por el orden de prelación establecido, y cualquier otra que sea conveniente o necesaria para los interesados en el procedimiento.

3. El Protectorado podrá recabar del órgano de liquidación información periódica del proceso e información adicional de la documentación facilitada, debiendo impugnar ante el Juez los actos de liquidación que considere contrarios al ordenamiento o a los Estatutos, previo requerimiento de subsanación en los casos en que quepa esta posibilidad.

4. El haber que resulte de la liquidación se adjudicará a las Fundaciones o entidades privadas no lucrativas que haya designado el fundador o determine el Patronato si el fundador le otorgó dicha facultad. A falta de estipulación alguna por parte del fundador o cuando las entidades designadas no reúnan los requisitos exigidos, la decisión corresponderá al Protectorado, previa petición de informe al Patronato.

Las Fundaciones o entidades no lucrativas mencionadas en el apartado anterior deberán tener afectados con carácter permanente sus bienes, derechos y recursos al cumplimiento de fines de interés general, incluso para el supuesto de su extinción o disolución.

5. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en la escritura de constitución de la Fundación podrá establecerse que los bienes y derechos resultantes de la liquidación de la misma sean adjudicados a alguna entidad pública que persiga fines de interés general.

6. Aprobadas las actuaciones de liquidación por el Patronato y efectuada la adjudicación del haber resultante de la misma, el Protectorado promoverá las inscripciones que procedan en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

7. En las fundaciones públicas de la Comunidad de Castilla y León, la liquidación tendrá lugar por la cesión e integración global, en unidad de acto, de todo el activo y el pasivo de la fundación pública en la Administración General de la Comunidad de Castilla y León o en la

entidad del sector público autonómico que corresponda, y que le sucederá universalmente en todos sus derechos y obligaciones.

La Administración General de la Comunidad o la entidad del sector público autonómico quedará subrogada automáticamente en todas las relaciones jurídicas que tuviera la fundación pública a la fecha de su extinción, incluyendo los activos y pasivos sobrevenidos. Esta subrogación no alterará las condiciones financieras de las obligaciones asumidas ni podrá ser entendida como causa de resolución de las relaciones jurídicas.

No obstante, de existir en el patrimonio fundacional bienes aportados por otras entidades ajenas al sector público autonómico, el órgano o entidad liquidadora determinará su devolución a dichas entidades con la consiguiente subrogación en las relaciones jurídicas inherentes a los mismos o, de concurrir la expresa voluntad de estas, su inclusión dentro de la cesión o integración.

TÍTULO VII

El Protectorado

Artículo 32. *El Protectorado.*

1. El Protectorado es el órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las Fundaciones.

2. El ejercicio de las funciones y competencias de Protectorado de las Fundaciones que realizan sus actividades preferentemente en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León corresponde a los órganos de la Administración autonómica que determine reglamentariamente la Junta de Castilla y León.

Artículo 33. *Funciones de Protectorado.*

1. Para garantizar el recto ejercicio del derecho de Fundación y asegurar la legalidad de constitución y funcionamiento de las Fundaciones de competencia de la Comunidad de Castilla y León, corresponde al Protectorado el ejercicio de las siguientes funciones:

Informar a los interesados sobre el régimen jurídico, económico y fiscal de las Fundaciones, así como de los trámites y procedimientos para su constitución.

Asesorar a las fundaciones sobre las cuestiones jurídicas, contables y fiscales que se susciten en la constitución y funcionamiento de las mismas.

Apoyar a las Fundaciones en la realización de las actividades para el cumplimiento de sus fines.

Velar por la efectiva realización de actividades dirigidas al cumplimiento de los fines fundacionales, procurando respetar la voluntad del fundador siempre que no sea contraria a lo dispuesto en la normativa aplicable y persiga fines de interés general.

Comprobar la aplicación de los recursos de la Fundación al cumplimiento de los fines fundacionales en los términos previstos en esta Ley.

Verificar que las actuaciones de las Fundaciones y sus órganos de gobierno y administración se llevan a cabo de conformidad con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico.

Ejercer provisionalmente las funciones de gobierno y administración de las Fundaciones en que no exista Patronato en los términos que dispone la presente Ley, así como en los supuestos de intervención temporal acordados por el órgano judicial competente.

Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 34. *Intervención temporal.*

El Protectorado promoverá la inscripción en el Registro de Fundaciones de Castilla y León de la resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la Fundación.

Artículo 35. *Procedimientos administrativos.*

1. El Protectorado adoptará Resolución expresa en todos los procedimientos iniciados a instancia de los interesados y la notificará en el plazo de tres meses a partir del día siguiente

a la recepción de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin que haya notificado la resolución expresa, podrán entenderse estimadas las solicitudes o peticiones.

El citado plazo quedará en suspenso cuando deba requerirse al interesado para la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario, o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido por el Protectorado. Caso de que así no se hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, previa resolución que deberá ser dictada en los términos del artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando se trate de la primera inscripción de la Fundación, se entenderá denegada la inscripción si transcurre el plazo de tres meses, contados desde el día siguiente a la recepción de la solicitud de inscripción en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, sin que por el citado órgano administrativo se haya notificado Resolución expresa a los interesados.

3. Los certificados que deba emitir el Protectorado en el curso de los diferentes procedimientos, así como los de acreditación de todo tipo de hechos y circunstancias que soliciten los interesados, deberán expedirse en el plazo de un mes desde la recepción de la solicitud.

TÍTULO VIII

El Registro de Fundaciones

Artículo 36. *Registro de Fundaciones.*

1. Se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Castilla y León en el que se inscribirán todas las Fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades y cumplan sus fines en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León y de este modo lo manifiesten expresamente en su escritura de constitución.

2. El ejercicio de las funciones de Registro a que se refiere la presente Ley corresponderá al órgano administrativo que determine la Junta de Castilla y León.

3. El Registro de Fundaciones tendrá carácter público.

4. Las inscripciones y anotaciones en el Registro de Fundaciones de Castilla y León que sean promovidas por el Protectorado, o sea requisito imprescindible la actuación previa del mismo, deberán practicarse en el plazo de un mes a contar desde la recepción de la documentación correspondiente procedente del Protectorado.

5. La organización y funcionamiento del Registro de Fundaciones de Castilla y León se establecerá reglamentariamente.

Artículo 37. *Obligatoriedad de la inscripción.*

La inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Castilla y León es obligatoria para todas las Fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad y para aquellas que tengan una delegación abierta en la misma.

Artículo 38. *Certificados de denominación.*

1. Cualquier interesado podrá solicitar del Registro de Fundaciones de Castilla y León certificaciones acreditativas de la no existencia de ninguna Fundación en dicho Registro con la misma denominación, ni con otra similar que pueda prestarse a confusión.

2. Por parte del encargado del Registro de Fundaciones de Castilla y León se practicarán anotaciones en el mismo de las certificaciones expedidas, que quedarán sin efecto con el transcurso de tres meses desde que fueren practicadas.

3. En el caso de que por existir otra Fundación con la misma denominación o similar, no pueda emitirse el certificado negativo de denominación, el encargado del Registro de Fundaciones de Castilla y León lo comunicará al interesado, indicando las denominaciones afectadas. Se procederá de la misma forma en el caso de que se hayan expedido certificados negativos de denominación en los tres meses anteriores que afecten a la

denominación solicitada, pero en la comunicación al interesado deberá indicarse además la fecha en que quedarían sin efecto dichas certificaciones.

Disposición adicional primera.

Las Fundaciones preexistentes de competencia autonómica constituidas a fe y conciencia estarán sujetas a los preceptos de la presente Ley, salvo aquellos cuya aplicación suponga, en virtud de lo dispuesto expresamente por el fundador, el cumplimiento de una condición resolutoria que implique la extinción de la Fundación.

Disposición adicional segunda. *Pérdida del derecho a participar en convocatorias de subvenciones y percepción de ayudas públicas.*

Las Fundaciones que incumplan la obligación de presentar los documentos a que se refiere el artículo 24 o cualesquiera otros preceptos aplicables de la presente Ley, o los presenten fuera de plazo, o no se adecuen a la normativa vigente, serán excluidas de las futuras convocatorias de subvenciones y ayudas públicas de la Junta de Castilla y León, o, en su caso, obligadas a devolverlas a la hacienda pública, de acuerdo con las bases reguladoras de las convocatorias.

Disposición transitoria única.

Las Fundaciones que sean competencia de la Comunidad de Castilla y León en cuyos estatutos figuren disposiciones contrarias a lo dispuesto en la presente Ley, deberán efectuar las modificaciones estatutarias correspondientes en el plazo de un año desde su entrada en vigor. Transcurrido este plazo, quedarán sin efecto tales disposiciones.

La obligación señalada en el párrafo anterior, no alcanzará a las disposiciones que resulten de general aplicación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución, para las que el plazo de adaptación será el determinado por la normativa estatal sobre fundaciones.

Disposición final primera.

Se autoriza a la Junta de Castilla y León para dictar cuantas normas reglamentarias sean precisas para el desarrollo y aplicación de la presente Ley.

Disposición final segunda.

La presente Ley entrará en vigor a los treinta días de su publicación en el «Boletín Oficial de Castilla y León».

§ 31

Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 172, de 20 de julio de 2006
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2006-13087

[. . .]

TÍTULO IV

De las competencias

[. . .]

CAPÍTULO II

Las materias de las competencias

[. . .]

Artículo 118. *Asociaciones y fundaciones.*

1. Corresponde a la Generalitat respetando las condiciones básicas establecidas por el Estado para garantizar la igualdad en el ejercicio del derecho y la reserva de ley orgánica, la competencia exclusiva sobre el régimen jurídico de las asociaciones que desarrollen mayoritariamente sus funciones en Cataluña. Esta competencia incluye en todo caso:

a) La regulación de las modalidades de asociación, de su denominación, las finalidades, los requisitos de constitución, modificación, extinción y liquidación, el contenido de los estatutos, los órganos de gobierno, los derechos y deberes de los asociados, las obligaciones de las asociaciones y las asociaciones de carácter especial.

b) La determinación y el régimen de aplicación de los beneficios fiscales de las asociaciones establecidos en la normativa tributaria, así como la declaración de utilidad pública, el contenido y los requisitos para su obtención.

c) El registro de asociaciones.

2. Corresponde a la Generalitat la competencia exclusiva sobre el régimen jurídico de las fundaciones que desarrollen mayoritariamente sus funciones en Cataluña. Esta competencia incluye en todo caso:

a) La regulación de las modalidades de fundación, de su denominación, las finalidades y los beneficiarios de la finalidad fundacional; la capacidad para fundar; los requisitos de constitución, modificación, extinción y liquidación; los estatutos; la dotación y el régimen de

la fundación en proceso de formación; el patronato y el protectorado, y el patrimonio y el régimen económico y financiero.

b) La determinación y el régimen de aplicación de los beneficios fiscales de las fundaciones establecidos en la normativa tributaria.

c) El registro de fundaciones.

3. Corresponde a la Generalitat la fijación de los criterios, la regulación de las condiciones, la ejecución y el control de las ayudas públicas a las asociaciones y las fundaciones.

[. . .]

§ 32

Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de Cataluña
«DOGC» núm. 5123, de 2 de mayo de 2008
«BOE» núm. 131, de 30 de mayo de 2008
Última modificación: 22 de febrero de 2017
Referencia: BOE-A-2008-9293

[. . .]

TÍTULO I

Disposiciones generales

CAPÍTULO I

La personalidad jurídica y sus atributos

Artículo 311-1. *Ámbito de aplicación.*

1. Las disposiciones del presente libro se aplican a:

a) Las asociaciones que ejerzan sus funciones mayoritariamente en Cataluña, salvo que estén sometidas a una regulación propia que les exija, para su constitución, la inscripción en un registro especial.

b) Las fundaciones que ejerzan sus funciones mayoritariamente en Cataluña.

c) Las delegaciones en Cataluña de asociaciones y fundaciones reguladas por otras leyes, incluidas las que, de acuerdo con la legislación estatal, tienen la consideración de extranjeras, en los casos y con los efectos dispuestos por el presente libro.

d) Las demás personas jurídicas reguladas por el derecho catalán, en lo que su normativa especial no regule, teniendo en cuenta, según corresponda, su organización asociativa o fundacional.

2. El ámbito de aplicación definido por el apartado 1 no excluye la aplicación de las disposiciones del presente libro como derecho común al amparo del artículo 111-4.

Artículo 311-2. *Personalidad jurídica.*

Las entidades sujetas a las disposiciones del presente código adquieren personalidad jurídica por medio de la voluntad manifestada en el acto de constitución y del cumplimiento, si procede, de los requisitos establecidos por la ley a tal efecto.

Artículo 311-3. *Capacidad.*

1. Las personas jurídicas pueden ser titulares de derechos, siempre que estos sean compatibles con su naturaleza, adquirir y poseer bienes muebles e inmuebles, contraer obligaciones, administrar y enajenar bienes por cualquier título válido en derecho, de acuerdo con lo establecido por el ordenamiento jurídico.

2. Las personas jurídicas pueden ser parte procesal, intervenir en juicios en defensa de sus intereses y defender en los mismos intereses colectivos relacionados con su objeto o finalidad, de acuerdo con lo establecido por el ordenamiento jurídico.

Artículo 311-4. *Denominación.*

1. Las personas jurídicas deben tener una denominación distintiva, en la que debe constar el tipo jurídico, que puede expresarse por medio de una abreviación. Esta denominación no debe inducir a error sobre la naturaleza, finalidades y actividades de la persona jurídica.

2. La denominación de las personas jurídicas no puede consistir exclusivamente en el nombre de un territorio y no puede incluir expresiones dotadas de valor oficial o institucional ni contrarias a la ley, al orden público o a las buenas costumbres.

3. La denominación de una persona jurídica no puede coincidir con la de otra persona jurídica preexistente, tanto si es del mismo tipo jurídico como si no lo es, ni parecérsele tanto que induzca a confusión sobre su identidad respectiva, ni tampoco coincidir o inducir a confusión con marcas o nombres comerciales notorios o de renombre. Se exceptúa el caso en que el uso de elementos identificativos ajenos se haga con el consentimiento expreso de su titular o de la persona afectada.

4. La denominación de una persona jurídica no puede coincidir con la traducción de la denominación de otra persona jurídica a otra lengua oficial de Cataluña.

5. No puede incluirse en la denominación de una persona jurídica el nombre o el pseudónimo de una persona física sin su consentimiento expreso o sin la autorización de las personas legitimadas, después de su muerte, para ejercer acciones de protección de su honor, intimidad o imagen.

Artículo 311-5. *Reserva temporal de denominación.*

1. Los registros de personas jurídicas dependientes de la Generalidad pueden certificar, a solicitud de la persona interesada, que una denominación no figura en el registro correspondiente al tipo de persona jurídica que pretende constituirse y pueden atribuir reservas temporales de denominación con una duración máxima de quince meses, con los requisitos y los efectos que se establezcan por reglamento.

2. La reserva de denominación se atribuye sin perjuicio de los derechos que, respecto a sus denominaciones, correspondan a entidades de otros tipos jurídicos o sometidas a otros ordenamientos.

Artículo 311-6. *Uso de denominaciones no permitidas.*

El órgano competente debe suspender el plazo para la inscripción de la constitución de una persona jurídica durante tres meses si en el procedimiento de inscripción advierte, de acuerdo con los datos que constan en el registro correspondiente, que la denominación escogida no respeta alguno de los requisitos establecidos por el artículo 311-4. Esta suspensión tiene por finalidad permitir que se corrija el defecto advertido. El órgano competente también puede suspender dicho plazo si conoce el defecto porque es un hecho notorio. Si una vez transcurrido el plazo no se ha corregido el defecto, debe denegarse la inscripción.

Artículo 311-7. *Uso indebido de la denominación del tipo de persona jurídica.*

Las personas jurídicas no pueden usar de ningún modo expresiones que identifican un tipo de persona jurídica diferente del tipo al que pertenecen ni otras expresiones semejantes o que puedan inducir a confusión.

Artículo 311-8. *Domicilio.*

El domicilio de las personas jurídicas sujetas al presente código debe estar situado en Cataluña y debe establecerse en el lugar donde el órgano de gobierno tenga la sede o en el lugar donde la entidad realice principalmente sus actividades.

Artículo 311-9. *Fundaciones y asociaciones reguladas por otras leyes.*

1. Las fundaciones reguladas por otras leyes de fundaciones, incluidas las que de acuerdo con la legislación estatal tienen la consideración de extranjeras, que ejercen actividades en Cataluña con carácter regular deben establecer una delegación en Cataluña y deben inscribirla en el Registro de Fundaciones.
2. Las asociaciones reguladas por otras leyes de asociaciones, incluidas las que de acuerdo con la legislación estatal tienen la consideración de extranjeras, que ejercen actividades en Cataluña con carácter regular deben inscribir sus delegaciones en el Registro de Asociaciones, salvo que ya estén inscritas en un registro del Estado.
3. En los supuestos diferentes a los regulados por los apartados 1 y 2, la inscripción de delegaciones es facultativa.
4. Las delegaciones de las fundaciones reguladas por otras leyes de fundaciones deben presentar en el Registro de Fundaciones:

a) La documentación acreditativa de que la fundación ha sido válidamente constituida de acuerdo con la ley personal que le es de aplicación.
b) Las finalidades de la fundación.
c) La declaración de que las actividades que realizan son sin ánimo de lucro.
d) El certificado del acuerdo del órgano de gobierno de la fundación por el que se aprueba establecer una delegación en Cataluña.
e) La denominación.
f) El domicilio y el ámbito territorial de actuación.
g) La identificación de las personas que ejercen la representación de la delegación y de los órganos que la integran.
h) El primer plan de actuación y la previsión patrimonial o dotacional para su realización.

5. Las delegaciones de las asociaciones reguladas por otras leyes de asociaciones deben presentar en el Registro de Asociaciones:

a) La documentación acreditativa de que la asociación ha sido válidamente constituida, de acuerdo con la ley personal que le es de aplicación y los estatutos por los que se rige.
b) La documentación acreditativa de la composición y vigencia de los órganos de gobierno de la asociación y de su domicilio social.
c) Un certificado, firmado por las personas que ejerzan la representación de la asociación que, de acuerdo con la legislación estatal, tenga la consideración de extranjera, en que conste el acuerdo adoptado por el órgano competente de establecer una delegación en Cataluña, con la identificación de los representantes de la delegación y del domicilio de la misma.

CAPÍTULO II

Actuación y representación de las personas jurídicas

Artículo 312-1. *Actuación orgánica.*

1. Las personas jurídicas forman su voluntad por medio de decisiones o acuerdos adoptados por los órganos legitimados a tal efecto.
2. Los órganos de las personas jurídicas pueden delegar sus funciones en algunos de sus miembros o en otros órganos, con los límites que establezcan la ley o los estatutos, sin que esta delegación les exima de responsabilidad. Si la delegación se hace en más de una persona, su actuación debe ser mancomunada, salvo que se haya establecido que sea solidaria.

Artículo 312-2. *Autonomía organizativa.*

1. Los órganos de las personas jurídicas, en lo que no está regulado por la ley, se rigen por sus estatutos, por las reglas de régimen interno, si tienen, o por las que los propios órganos hayan establecido para regular su funcionamiento. Los estatutos deben determinar la composición y las funciones de los órganos necesarios de las personas jurídicas.

2. Las disposiciones del presente código o de otras leyes son de aplicación subsidiariamente a los órganos de las personas jurídicas.

Artículo 312-3. *Composición de los órganos colegiados.*

1. Los órganos colegiados están compuestos, como mínimo, por tres miembros, designados en el acto constitutivo o de acuerdo con los estatutos, y deben tener al menos una persona con el cargo de presidente y otra con el de secretario. Este último cargo puede corresponder a una persona que no tenga la condición de miembro del órgano colegiado. El secretario, en este caso, interviene en las reuniones con voz pero sin voto, y tiene el deber de advertir de la legalidad de los acuerdos que pretenda adoptar el órgano.

2. El órgano colegiado puede designar los cargos si los estatutos o el acuerdo de creación del propio órgano no regulan el procedimiento de designación.

3. Si los estatutos no establecen quién debe sustituir temporalmente a la persona que ocupa el cargo de presidente en caso de vacante, ausencia, imposibilidad o cualquier otra causa, la presidencia corresponde a los vicepresidentes de acuerdo con su ordenación, al miembro del órgano con más antigüedad en el cargo o, en último término, al de más edad. En los mismos casos, el vocal de menos edad sustituye a la persona que ocupa el cargo de secretario.

Artículo 312-4. *Convocatoria.*

1. La convocatoria de los órganos colegiados debe expresar con claridad los asuntos que deben tratarse y el lugar, día y hora de la reunión en primera convocatoria y, si lo establecen los estatutos, los mismos datos para la reunión en segunda convocatoria. Salvo que los estatutos establezcan otra cosa, el lugar de reunión debe ser el domicilio de la persona jurídica.

2. Si no se convoca el órgano de gobierno u otro órgano necesario de una persona jurídica en los casos en que existe la obligación de hacerlo, puede convocarlo el protectorado, en el caso de las fundaciones, y, en todo caso, el juez de primera instancia del domicilio de la persona jurídica, a petición de cualquier miembro del órgano, previa audiencia a la persona o personas a quien correspondía convocarlo.

Artículo 312-5. *Reunión.*

1. Los órganos colegiados deliberan y adoptan los acuerdos en reuniones debidamente convocadas, siempre que estén válidamente constituidos. Sin embargo, pueden celebrarse reuniones sin convocatoria previa o convocadas irregularmente si están presentes o representados en la misma todos los integrantes del órgano y aceptan por unanimidad su celebración y el orden del día.

2. Los estatutos de las personas jurídicas pueden establecer que los órganos puedan reunirse por medio de videoconferencia o de otros medios de comunicación, siempre que quede garantizada la identificación de los asistentes, la continuidad de la comunicación, la posibilidad de intervenir en las deliberaciones y la emisión del voto. En este caso, se entiende que la reunión se celebra en el lugar donde está la persona que la preside.

[. . .]

CAPÍTULO III

Régimen contable y documental

Artículo 313-1. *Deberes contables.*

1. Las personas jurídicas deben llevar una contabilidad ordenada, diligente, que se adecue a su actividad, que la refleje fielmente y que les permita hacer el seguimiento cronológico de las operaciones y elaborar las cuentas anuales.
2. Las anotaciones deben hacerse de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente admitidos y con las disposiciones que en cada caso sean de aplicación.

Artículo 313-2. *Libros de contabilidad.*

1. Las personas jurídicas deben llevar un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales, salvo las entidades que no están obligadas a presentar la declaración del impuesto de sociedades, las cuales tampoco están obligadas a llevar el libro diario ni el de inventarios y cuentas anuales, pero deben llevar al menos un libro de caja en que se detallen los ingresos y gastos.
2. En el libro diario deben consignarse día a día las operaciones relativas a la actividad de la entidad. Sin embargo, pueden hacerse anotaciones conjuntas de los totales de las operaciones por períodos no superiores a un mes si estas se detallan en otros libros o registros concordantes.
3. El libro de inventarios y cuentas anuales debe abrirse con el inventario inicial, y deben transcribirse anualmente en el mismo el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales.

Artículo 313-3. *Libros de actas y otros libros o registros.*

1. Las personas jurídicas deben llevar libros de actas, que deben contener las actas de las reuniones de los órganos colegiados, autenticadas de la forma establecida por los estatutos o, si no la establecen, con la firma del secretario y el visto bueno del presidente del órgano. Pueden abrirse libros de actas separados para los diversos órganos de una persona jurídica, pero deben agruparse en uno solo al final del ejercicio correspondiente.
2. Las personas jurídicas de carácter asociativo deben llevar un libro o registro de asociados, que contenga una relación actualizada de los mismos y en el que consten, al menos, las fechas de alta y baja en la entidad y el domicilio, al solo efecto de poder convocarlos a las reuniones.
3. Las personas jurídicas en las que colaboren personas en régimen de voluntariado deben llevar un libro o un registro con una relación actualizada de los voluntarios. Este libro debe contener una descripción mínima de la tarea que realizan y de su capacitación específica, en su caso.

CAPÍTULO IV

Modificaciones estructurales y liquidación

Sección primera. Fusión, escisión y transformación

Artículo 314-1. *Fusión.*

1. Dos o más personas jurídicas pueden fusionarse por medio de la extinción de las entidades fusionadas y la constitución de una nueva persona jurídica, o bien por medio de la absorción de una o varias personas jurídicas por otra. Los patrimonios de las entidades fusionadas o absorbidas se transmiten en bloque a la entidad resultante de la fusión o a la absorbente, que los adquieren por sucesión universal.
2. Los órganos de gobierno de las personas jurídicas que pretenden fusionarse deben redactar un proyecto de fusión, que debe contener al menos:

a) La denominación y el domicilio de las entidades participantes en la operación y, si procede, de la persona jurídica que deba constituirse.

b) El texto íntegro de los estatutos de la persona jurídica resultante de la fusión o las modificaciones que deban introducirse en los estatutos de la entidad absorbente.

c) La fecha a partir de la cual debe considerarse que las operaciones de las personas jurídicas que se extingan por razón de la fusión están hechas, a efectos contables, por la persona jurídica a la que transmiten el patrimonio.

3. El proyecto de fusión debe ir acompañado del balance de fusión, de un informe elaborado por el órgano de gobierno de la entidad que debe acordarla, en el que se justifiquen los aspectos jurídicos y económicos de la fusión, y de los demás documentos que, para cada caso, establezca la ley. Puede considerarse balance de fusión el último balance anual aprobado si se ha cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha en que se ha previsto adoptar el acuerdo de fusión. En caso contrario, debe elaborarse un balance específico de fusión, cerrado dentro de los tres meses anteriores al día de aprobación del proyecto de fusión. En ambos casos, si se han producido modificaciones importantes del valor real del patrimonio después de la fecha de cierre del balance de fusión, el órgano de gobierno ha de informar de ello al órgano que debe adoptar o aprobar el acuerdo de fusión.

4. El acuerdo de fusión debe ser adoptado por el órgano soberano de cada una de las entidades que pretendan fusionarse y debe ajustarse al proyecto de fusión. Los documentos a que se refiere el apartado 3 deben estar a disposición de los integrantes de los órganos que deben acordar la fusión y, si existen, de los representantes de los trabajadores, para que puedan examinarlos en el domicilio de la respectiva persona jurídica al menos con un mes de antelación respecto a la reunión en que deba acordarse la fusión.

5. El acuerdo de fusión debe publicarse en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya y en dos periódicos de máxima difusión en la provincia o comarca donde las personas jurídicas que se fusionan tengan su domicilio, y debe expresar el derecho de los acreedores de estas personas jurídicas a obtener el texto íntegro del acuerdo y a oponerse al mismo.

6. La fusión no puede ejecutarse antes de un mes a contar de la publicación a que se refiere el apartado 5. Durante este plazo, los titulares de créditos contra las entidades que se pretenden fusionar, si los créditos han nacido antes de la publicación y no están suficientemente garantizados, pueden oponerse a los mismos por escrito. En caso de oposición, la fusión no puede surtir efecto si no se satisfacen totalmente los créditos o no se aportan garantías suficientes.

7. Lo establecido por los apartados 2 a 6 no es de aplicación a las operaciones de fusión o absorción de las asociaciones y fundaciones que, en la fecha de cierre del ejercicio económico, puedan llevar un régimen simplificado de contabilidad. En el caso de las asociaciones, el acuerdo de fusión o absorción debe ser adoptado por la asamblea general de cada una de las entidades implicadas. En el caso de las fundaciones, el acuerdo de fusión o absorción debe ser motivado y debe ser adoptado por los patronatos de todas las fundaciones interesadas, debe formalizarse en escritura pública, salvo en caso de resolución judicial, y debe ser autorizado por el protectorado.

Artículo 314-2. *Escisión.*

1. Una persona jurídica puede escindirse por medio de la división de su patrimonio en dos o más partes, con las siguientes modalidades:

a) Como escisión total, con el traspaso en bloque de cada una de estas partes a otras personas jurídicas beneficiarias, ya sean preexistentes o de nueva constitución, y con la extinción de la persona jurídica escindida.

b) Como escisión parcial, con el traspaso en bloque de alguna o varias de estas partes a una o más personas jurídicas beneficiarias y con el mantenimiento de la persona jurídica escindida, que conserva la parte del patrimonio que no ha traspasado a la persona o personas jurídicas beneficiarias.

2. El órgano de gobierno de la persona jurídica que pretende llevar a cabo la escisión debe redactar un proyecto de escisión, que debe contener al menos:

a) La denominación y el domicilio de las entidades participantes en la operación y, si procede, de la persona o personas jurídicas que deban constituirse.

b) El texto íntegro de los estatutos de la persona o personas jurídicas que deban constituirse a raíz de la escisión o de las modificaciones que deban introducirse en los estatutos de las entidades que participan en la operación.

c) La designación de los elementos del activo y el pasivo que deben transmitirse a la persona o personas jurídicas beneficiarias de la escisión.

3. El proyecto de escisión debe ir acompañado del balance de escisión, de un informe elaborado por el órgano de gobierno de la entidad que debe acordarla, en el que se justifiquen los aspectos jurídicos y económicos de la escisión, y de los demás documentos que, para cada caso, establezca la ley. Se aplica a este balance lo establecido por el artículo 314-1.3 para el balance de fusión.

4. El acuerdo de escisión debe ser adoptado por el órgano soberano de la entidad que la lleva a cabo y, si procede, de la entidad absorbente, y debe ajustarse al proyecto de escisión. Se aplica a la documentación del procedimiento de escisión lo establecido por el artículo 314-1.4 sobre el derecho a examinarla.

5. El acuerdo de escisión debe publicarse y los acreedores de las entidades que participen en la operación pueden oponerse al mismo, de acuerdo con lo establecido por el artículo 314-1.5 y 6.

6. Lo establecido por los apartados 2 a 5 no es de aplicación a las operaciones de escisión total o parcial del patrimonio de las asociaciones y fundaciones que, en la fecha de cierre del ejercicio económico, puedan llevar un régimen simplificado de contabilidad. En el caso de las asociaciones, el acuerdo de escisión total o parcial debe ser adoptado por la asamblea general de la asociación que se escinde. En el caso de las fundaciones, el acuerdo de escisión debe ser motivado y debe ser adoptado por el patronato, debe ser aprobado por el protectorado, debe formalizarse en escritura pública y debe inscribirse en el Registro de Fundaciones.

Artículo 314-3. *Transformación.*

1. Las personas jurídicas pueden transformarse, conservando la personalidad, si sus normas reguladoras lo permiten y las del tipo de persona jurídica que pretenden asumir no lo prohíben.

2. El acuerdo de transformación debe ser adoptado por el órgano soberano de la entidad. El acuerdo debe determinar el nuevo tipo que la persona jurídica asumirá y debe contener las menciones exigidas para la constitución de una entidad de este tipo, incluyendo las modificaciones estatutarias pertinentes.

3. La persona jurídica que se transforma debe cumplir los requisitos formales del tipo de persona jurídica adoptado y debe inscribirse en el registro correspondiente.

Sección segunda. Liquidación

Artículo 314-4. *Modalidades y período de liquidación.*

1. La disolución de la persona jurídica abre el período de liquidación, hasta cuyo fin la entidad conserva la personalidad jurídica. Durante este período, la persona jurídica debe identificarse en sus relaciones de tráfico como entidad «en liquidación».

2. La persona jurídica puede liquidarse por medio de la realización de los bienes de la entidad o de la cesión global de activos y pasivos.

3. La persona jurídica debe liquidarse en el plazo fijado por la ley o por el acuerdo o decisión que disponga su disolución. Este plazo puede tener una duración máxima de tres años, salvo causa justificada de fuerza mayor. Una vez transcurrido este plazo, cualquier miembro de la persona jurídica o de su órgano de gobierno puede solicitar a la autoridad judicial que separe del cargo a los liquidadores y puede presentar una propuesta de nombramientos.

Artículo 314-5. *Órgano de liquidación.*

1. Las funciones de liquidación son asumidas por el mismo órgano de gobierno, que mantiene la composición que tenía en el momento de la disolución, excepto en los siguientes casos:

a) Si los estatutos establecen un órgano de liquidación diferente.
b) En las entidades de carácter asociativo, si el órgano deliberante acuerda designar a otras personas como liquidadores.
c) Si la disolución se produce por una resolución judicial que designa a los liquidadores.
d) Si la disolución se produce en un procedimiento concursal, en cuyo caso deben cumplirse las disposiciones de la legislación correspondiente.

2. Se aplican al órgano de gobierno con funciones de liquidación o a las personas liquidadoras las reglas ordinarias aplicables a este órgano y a sus miembros, en la medida que sean conformes al objeto de la liquidación, salvo que los estatutos, el acuerdo de disolución o la resolución judicial dispongan otra cosa.

Artículo 314-6. *Operaciones de liquidación.*

1. El órgano liquidador o las personas liquidadoras, antes de iniciar las operaciones de liquidación, deben suscribir, junto con el órgano de gobierno si la liquidación no corresponde a este, un inventario y un balance referidos al día de inicio de la liquidación.
2. Corresponde al órgano liquidador o a las personas liquidadoras ejecutar el acuerdo de liquidación y, en particular, realizar las siguientes tareas:

a) Velar por la integridad del patrimonio de la persona jurídica, administrarlo durante el período de liquidación y llevar y custodiar los libros de la entidad.
b) Concluir las operaciones pendientes y hacer las que sean precisas para la liquidación, incluyendo las de realización de bienes.
c) Reclamar y percibir los créditos pendientes de la entidad y pagar sus deudas.
d) Formular las cuentas anuales, si la liquidación se prolonga más de un año, y las cuentas finales de liquidación, y presentarlas al órgano deliberante de la entidad, si existe, o al que corresponda de acuerdo con la ley para su aprobación, si procede.
e) Adjudicar o destinar el patrimonio restante a las personas o finalidades establecidas por los estatutos o la ley.
f) Solicitar la cancelación de los asientos en el registro correspondiente y conservar los libros y la documentación de la entidad durante el plazo legalmente establecido.

Artículo 314-7. *Cesión global del activo y el pasivo.*

1. El acuerdo de cesión, en caso de cesión global del activo y el pasivo, debe publicarse en los términos que se establezcan por reglamento, indicando la persona cesionaria y el derecho de los acreedores a obtener el texto íntegro del acuerdo de cesión y a oponerse al mismo.
2. La cesión no puede hacerse antes de un mes a contar de la publicación del acuerdo. Durante este plazo, los titulares de créditos contra la entidad cedente o cesionaria, si los créditos han nacido antes de la publicación y no están suficientemente garantizados, pueden oponerse por escrito a la cesión. En caso de oposición, la cesión no puede surtir efecto si no se satisfacen totalmente los créditos o no se aportan garantías suficientes.

Artículo 314-8. *Informes de liquidación.*

1. El órgano con funciones de liquidación o las personas liquidadoras deben informar periódicamente sobre el estado de las operaciones de liquidación, sin perjuicio del cumplimiento de los deberes de presentación o rendición de cuentas.
2. El informe de liquidación debe formularse semestralmente, si la ley o el acuerdo o la decisión de disolución de la persona jurídica no establecen un período más breve, y debe presentarse al órgano deliberante, en el caso de las entidades de carácter asociativo, y al protectorado, en el caso de las fundaciones.

CAPÍTULO V

Publicidad registral

Artículo 315-1. *Registros de personas jurídicas.*

1. Los registros de personas jurídicas dependientes de la Generalidad son públicos y asumen funciones de calificación, inscripción y certificación. También asumen, si procede, funciones de depósito de cuentas y demás documentos.

2. Deben inscribirse en los registros de personas jurídicas dependientes de la Generalidad:

a) Las entidades sujetas al derecho catalán.

b) Las delegaciones de asociaciones y fundaciones extranjeras establecidas en Cataluña si realizan mayoritariamente sus actividades en Cataluña.

3. La estructura y el funcionamiento de los registros de personas jurídicas, en lo que el presente código o las demás leyes no establecen, deben determinarse por reglamento.

Artículo 315-2. *Constancia registral de las personas jurídicas.*

1. En la hoja registral abierta para cada persona jurídica deben inscribirse o anotarse, según corresponda, los siguientes actos:

a) La constitución, que debe contener los siguientes elementos:

Primero.–La identidad de la persona o personas fundadoras y de las que comparezcan a otorgar el acto constitutivo. En el caso de constitución sucesiva, es suficiente que figure, en vez de la identidad de los fundadores, la de los promotores.

Segundo.–Los estatutos de la persona jurídica.

Tercero.–La identidad de las personas que forman parte del órgano de gobierno y los cargos que ocupan en el mismo.

Cuarto.–Los datos que la ley obliga a hacer constar en el acto constitutivo de la persona jurídica.

b) La modificación de los estatutos, incluyendo, si procede, la prórroga del período de duración de la persona jurídica.

c) El nombramiento, suspensión y cese de los miembros del órgano de gobierno.

d) La aceptación del cargo por el que han sido designados los miembros del patronato, en el caso de las fundaciones.

e) Las delegaciones de funciones y su modificación, revocación o sustitución. Estos actos no son inscribibles en el caso de las asociaciones.

f) Los acuerdos de fusión, escisión y transformación.

g) La declaración de concurso y las circunstancias establecidas por la legislación concursal.

h) La disolución y, si procede, el nombramiento, la suspensión y el cese de las personas liquidadoras.

i) La cesión o el destino del remanente en caso de disolución o, si no existe, el acuerdo formal de extinción.

j) Las medidas administrativas o judiciales de intervención de la persona jurídica.

k) La impugnación de acuerdos, actos o decisiones susceptibles de constancia registral, si así lo resuelve cautelarmente la autoridad judicial.

l) Las resoluciones judiciales que afecten a actos susceptibles de constancia registral.

m) Los actos cuya constancia registral sea establecida por el presente código o por otras leyes.

n) La dirección de la página web y la dirección electrónica al efecto de las notificaciones.

2. En el plazo de un mes debe solicitarse al Protectorado la anotación de los actos de inscripción obligatoria.

Artículo 315-3. *Calificación.*

1. Los órganos encargados de los registros califican el contenido de los actos inscribibles, de acuerdo con lo que resulta de los documentos en virtud de los cuales se solicita la inscripción y de los asientos registrales.
2. No puede denegarse la inscripción de ningún acto inscribible que cumpla los requisitos establecidos por la ley.
3. El órgano competente para inscribir, si considera que el acto del cual se pretende la inscripción incluye alguna estipulación contraria a la ley, debe practicar una inscripción parcial, siempre que la estipulación afectada tenga carácter meramente potestativo o que las disposiciones legales correspondientes suplan su omisión.
4. El órgano competente para inscribir la constitución o una modificación estatutaria de una persona jurídica, si considera que existen indicios racionales de ilicitud penal en las finalidades o actividades que dicha persona jurídica pretende llevar a cabo, debe enviar tota la documentación al ministerio fiscal o al órgano jurisdiccional competente y comunicarlo a la entidad afectada. En este caso, el procedimiento de inscripción queda suspendido hasta que se dicte una resolución firme.
5. Contra las resoluciones de suspensión o denegación de la práctica de asientos registrales pueden interponerse los recursos establecidos por la ley en cada caso.

Artículo 315-4. *Presentación de documentos.*

1. Los documentos públicos inscribibles en los registros de personas jurídicas pueden presentarse por vía telemática, con la firma electrónica reconocida de la autoridad o del funcionario que los haya expedido, autorizado o intervenido o que sea responsable del protocolo. En relación con los documentos notariales, es preciso que la persona interesada no se haya opuesto.
2. El órgano encargado del registro, en los casos a que se refiere el apartado 1, debe comunicar, a la autoridad o al funcionario, que se ha practicado, se ha suspendido o se ha denegado el asiento, según corresponda.

Artículo 315-5. *Requisitos de acceso a los registros.*

1. La constancia registral de los actos inscribibles en el registro requiere que la persona jurídica a la que afectan esté previamente inscrita y, si procede, que resulte del registro la legitimación para su otorgamiento.
2. La constancia registral de actos modificativos o extintivos de otros actos otorgados con anterioridad requiere que estos se hayan inscrito en el registro previamente.
3. Una vez practicado un asiento en el registro, no puede practicarse ningún otro opuesto o incompatible a partir de un documento de la misma fecha o de una fecha anterior a la del que sirvió de base al asiento preferente.

Artículo 315-6. *Legitimación.*

1. Se presume que el contenido de los asientos de los registros de personas jurídicas es exacto y válido.
2. Los asientos están bajo la protección de los órganos jurisdiccionales y producen efectos mientras la resolución judicial que los declare nulos o inexactos, en su caso, no se inscriba. Se exceptúa la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, que puede hacer de oficio el órgano competente para practicar el asiento.
3. La inscripción no valida los actos que son nulos de acuerdo con la ley.

Artículo 315-7. *Publicidad material.*

1. No puede invocarse el desconocimiento del contenido de actos debidamente inscritos en los registros de personas jurídicas, a partir de la fecha de la inscripción, salvo que la ley establezca otra cosa.
2. Los actos inscribibles solo pueden oponerse a terceras personas de buena fe desde la fecha de la inscripción. La buena fe de las terceras personas se presume.

3. La declaración de nulidad o inexactitud de los asientos registrales no perjudica los derechos de terceras personas de buena fe adquiridos de acuerdo con la ley.

4. La falta de inscripción no puede ser invocada por personas que estuviesen obligadas a solicitarla.

Artículo 315-8. *Publicidad formal.*

1. La publicidad de los registros de personas jurídicas se hace efectiva, en soporte electrónico o en papel, por medio de un certificado del contenido de los asientos, de una nota simple informativa o de una copia o un extracto de los asientos.

2. Solo el certificado, que puede emitirse por medio de una copia auténtica electrónica, da fe del contenido de los asientos.

3. Los registros de personas jurídicas deben facilitar que las personas interesadas puedan consultar telemáticamente su contenido. En el caso de autoridades, empleados o funcionarios públicos que actúen por razón de su oficio o cargo, el interés en consultar el contenido de los registros se presume.

4. La publicidad formal debe realizarse cumpliendo las normas sobre protección de datos personales y las que se establezcan por reglamento para las solicitudes en masa.

5. Solo las personas a que se refieren los datos personales inscritos y sus representantes legales pueden acceder a la publicidad de los asentamientos que contengan datos de esta naturaleza o autorizar su acceso a terceras personas.

6. La comunicación entre administraciones públicas de datos personales contenidos en los registros se rige por lo dispuesto por los artículos 11 y 15 de la Ley orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, salvo los que se precisen para el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las administraciones públicas o para la gestión de ayudas, avales, préstamos o subvenciones de carácter público.

[. . .]

TÍTULO III

De las fundaciones

CAPÍTULO I

Naturaleza y constitución

Artículo 331-1. *Conceptos y principios.*

1. Las fundaciones son entidades sin ánimo de lucro, constituidas por uno o varios fundadores, mediante la afectación de unos bienes o de unos derechos de contenido económico y el destino de sus rendimientos o de los recursos obtenidos por otros medios al cumplimiento de finalidades de interés general.

2. Se entiende por fundadores las personas físicas o jurídicas que han aportado, en concepto de dotación, bienes o derechos evaluables económicamente que constan en la carta fundacional.

3. La fundación debe actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de los beneficiarios. En ningún caso pueden constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar las prestaciones a los fundadores o a los patronos, a sus cónyuges o a las personas unidas por una relación de afectividad análoga, o a sus parientes hasta el cuarto grado, ni a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

4. Las fundaciones adquieren personalidad jurídica definitiva con la inscripción de la carta fundacional en el Registro de Fundaciones.

5. Las fundaciones pueden ser de duración indefinida o temporales. En el segundo caso, la duración debe ser suficiente para el cumplimiento de la finalidad fundacional.

Artículo 331-2. *Capacidad para la constitución.*

1. Pueden constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, privadas y públicas. Las personas jurídicas públicas solo pueden hacerlo conjuntamente con personas privadas, de acuerdo con su normativa.
2. Las personas físicas, para constituir una fundación, deben tener plena capacidad de obrar, si lo hacen entre vivos, o capacidad para testar, si lo hacen por causa de muerte.
3. Para que las personas jurídicas puedan constituir una fundación, es preciso que las normas que las regulan no se lo prohíban y que el acuerdo, en el que debe constar la finalidad de interés general que pretende alcanzarse, sea adoptado por un órgano competente a tal efecto o con facultades suficientes.
4. Los fundadores deben tener la libre disposición de los bienes que aportan a la fundación.

Artículo 331-3. *Modalidades de constitución.*

1. Las fundaciones pueden constituirse por actos entre vivos o por causa de muerte.
2. La constitución por acto entre vivos requiere el otorgamiento de una carta fundacional con el contenido establecido por el artículo 331-4.
3. La constitución por causa de muerte requiere la manifestación de la voluntad fundacional en testamento o en codicilo y la designación de las personas físicas o jurídicas que deben ejecutarla. Estas deben otorgar la carta fundacional, si es preciso completar la voluntad fundacional, o, en caso contrario, solicitar la inscripción de la fundación. Si no existen personas designadas por el causante o si estas han sido removidas o su cargo ha quedado vacante, el cumplimiento de estos actos corresponde al protectorado.

Artículo 331-4. *Carta fundacional.*

1. En la carta fundacional, que debe formalizarse en escritura pública, deben constar, como mínimo:

a) La denominación, el domicilio y la nacionalidad de los fundadores y, si se trata de fundaciones ordenadas por causa de muerte, además, estos mismos datos referidos a las personas que ejecutan la voluntad del causante.
b) La voluntad de constituir una fundación.
c) Los estatutos de la fundación.
d) La dotación inicial, con la indicación, si no es en dinero, de la naturaleza de los bienes, la pertenencia, el título de aportación y la valoración.
e) La designación de las personas que deben constituir el patronato inicial, así como su aceptación si se hace en el momento de otorgar la carta. Además, si se trata de personas físicas, los miembros del patronato deben declarar de forma expresa que no están inhabilitados para ejercer cargos públicos o para administrar bienes y que no han sido condenados por delitos de falsedad, contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico.

2. El otorgamiento de la carta fundacional es un acto irrevocable.

Artículo 331-5. *Dotación inicial e incrementos de dotación.*

1. La dotación inicial de la fundación debe consistir en dinero u otros bienes fructíferos y no puede tener un valor inferior a 30.000 euros. En todo caso, los bienes de la dotación inicial deben ser adecuados para iniciar o llevar a cabo las actividades fundacionales y deben estar libres de cargas que impidan o limiten de forma significativa su utilidad para la fundación.
2. La dotación inicial de la fundación puede incrementarse posteriormente con aportaciones hechas por los fundadores o por otras personas. Los incrementos de dotación, que deben respetar las normas sobre aplicación obligatoria de rentas y demás ingresos, deben hacerse constar en las cuentas anuales que se presenten al protectorado.
3. En los incrementos de dotación, la aportación, si no es una aportación dineraria procedente del fundador o de terceros, debe hacerse constar en una escritura pública, en la que deben describirse los elementos siguientes:

a) Los bienes y derechos aportados.
b) Los datos registrales y el título o concepto de la aportación.
c) El informe de valoración correspondiente, si procede.
d) La manifestación de la voluntad del aportante en el sentido de que la aportación forme parte de la dotación.

Artículo 331-6. *Aportación de la dotación.*

1. La dotación inicial, excepto en los supuestos de dotación sucesiva regulados por el apartado 5, debe haberse aportado y desembolsado íntegramente antes de solicitar la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones.
2. Si la aportación es en dinero, debe ingresarse en una entidad de crédito a favor de la fundación en constitución. Si el ingreso se ha efectuado antes del otorgamiento de la carta fundacional, es preciso hacerlo constar en esta y protocolizar el resguardo o el certificado del depósito.
3. Si la aportación es en bienes o derechos, debe incorporarse como anexo a la carta fundacional un informe, emitido por un perito, que debe contener la descripción de los bienes o derechos, sus datos registrales y la información de las cargas sobre los bienes aportados, si existen, así como su valoración y su rentabilidad potencial y la indicación de los criterios que se han seguido para hacer estas estimaciones. Si se trata de una explotación económica, deben presentarse también sus cuentas anuales debidamente auditadas.
4. Si la dotación no se ha desembolsado en el momento de otorgar la carta fundacional, debe acreditarse que se ha efectuado el ingreso o que se han transmitido los bienes a la fundación en constitución antes de solicitar su inscripción, excepto en el supuesto de dotación sucesiva regulado por el apartado 5.
5. Si la dotación se aporta en dinero, se admite su desembolso sucesivo. En este caso, el desembolso inicial debe ser, al menos, del 25% y el resto debe hacerse efectivo en el plazo de cinco años. Si la fundación está constituida por personas físicas o jurídicas privadas, el compromiso de desembolso sucesivo debe constar en escritura pública con valor de título ejecutivo, de acuerdo con lo establecido por la legislación procesal civil. Si está constituida por personas jurídicas públicas, el compromiso de las aportaciones sucesivas debe constar de forma expresa en el acuerdo fundacional aprobado por el órgano de gobierno competente, de acuerdo con lo establecido por la legislación de finanzas públicas.

Artículo 331-7. *Financiación de las actividades.*

1. Los medios de financiación de las actividades fundacionales deben ser suficientes, tanto si se trata del rendimiento de los bienes como del resultado de actividades económicas o de donaciones o subvenciones.
2. A fin de verificar la suficiencia de la financiación de las actividades fundacionales, debe presentarse al protectorado, como requisito para la inscripción en el Registro de Fundaciones, un proyecto de la viabilidad económica de los dos primeros años de funcionamiento de la fundación y de las actividades previstas.

Artículo 331-8. *Fundaciones temporales.*

1. La constitución de fundaciones temporales debe atenerse a lo establecido por los artículos 331-5 a 331-7 en materia de dotación y financiación de las actividades.
2. A pesar de lo establecido por el apartado 1, pueden constituirse fundaciones con una dotación de cuantía no inferior a 15.000 euros por un plazo máximo de cinco años, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La carta fundacional debe contener un programa de actuación que comprenda todo el periodo de funcionamiento de la fundación, en el que deben indicarse los recursos financieros que los fundadores se comprometen a aportar cada ejercicio para el cumplimiento de la finalidad fundacional. Las aportaciones comprometidas deben quedar suficientemente garantizadas.
b) Los estatutos deben establecer el periodo de duración de la fundación, que empieza a contar a partir de la fecha de inscripción en el Registro de Fundaciones.

c) La fundación no puede llevar a cabo directamente explotaciones económicas como actividad de carácter principal.

3. Las fundaciones pueden modificar los estatutos para prorrogar su duración hasta un periodo máximo equivalente a la mitad del plazo inicial previsto en el momento de su constitución, o para hacerla indefinida. En el caso de las fundaciones a que se refiere el apartado 2, para pasar a tener duración indefinida deben incrementar su dotación hasta llegar a la cantidad establecida por el artículo 331-5.1 y deben presentar el proyecto de viabilidad económica a que se refiere el artículo 331-7.2.

4. La fundación temporal debe liquidarse en un plazo de seis meses a contar del momento de su disolución. Una vez finalizado el plazo, deben cancelarse de oficio los asientos del Registro de Fundaciones correspondientes a la fundación disuelta. El protectorado puede efectuar las operaciones pendientes, si existen.

Artículo 331-9. *Estatutos.*

Los estatutos de las fundaciones deben incluir, al menos, los siguientes datos:

a) La denominación, que debe contener la palabra fundación.

b) La duración, si no se constituye por tiempo indefinido, y la fecha de inicio de las actividades, si no coincide con la de otorgamiento de la carta fundacional.

c) El domicilio.

d) Las finalidades fundacionales y las actividades que se propone llevar a cabo, indicando su ámbito territorial principal.

e) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos a las finalidades fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.

f) Las reglas sobre organización y funcionamiento del patronato, que deben indicar su composición, forma de designación y renovación de los miembros, duración del mandato de los patronos, régimen de convocatoria de las reuniones, forma de deliberación y de adopción de acuerdos y procedimiento de aprobación de las actas.

g) La regulación, si procede, de los órganos distintos al patronato que pueden constituirse, incluidos los de control y supervisión interna. La regulación de estos órganos debe incluir la composición y las funciones que deben asumir.

h) Las disposiciones que se consideren pertinentes para evitar conflictos entre el interés de la fundación y los intereses personales o profesionales de los patronos, las personas con funciones de dirección o los empleados de la fundación.

i) El destino de los bienes sobrantes, en caso de disolución, de acuerdo con lo establecido por el artículo 335-6.

Artículo 331-10. *Inscripción.*

1. Los patronos deben solicitar la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones y, mientras tanto, hacer todo lo necesario para conservar los bienes del patrimonio inicial y facilitar la actividad futura de la fundación. También pueden solicitarla los fundadores o las personas encargadas de ejecutar la última voluntad del causante.

2. La inscripción de la fundación solo puede practicarse si se acredita ante el protectorado que ha aceptado el cargo un número de patronos suficiente, de acuerdo con los estatutos, para constituir válidamente el patronato, actuar y adoptar acuerdos. Mientras tanto, si alguna persona legitimada ha solicitado la inscripción, debe suspenderse el plazo para practicarla.

Artículo 331-11. *Funciones de suplencia.*

1. El protectorado puede inscribir la fundación de oficio si no se solicita la inscripción en los tres meses siguientes al otorgamiento de la carta fundacional y le consta que se cumple el requisito establecido por el artículo 331-10.2. En caso contrario, debe requerir a los patronos designados en la carta fundacional o en el acto de última voluntad que aun no hayan aceptado el cargo que lo hagan. Si no lo aceptan en el plazo de un mes a contar del requerimiento, su designación caduca y el protectorado debe requerir a los fundadores que designen nuevos patronos o que modifiquen los estatutos en el plazo que fije el protectorado

de acuerdo con las circunstancias concurrentes. Una vez finalizado este plazo, el protectorado puede nombrar sustitutos, efectuando de oficio las modificaciones previas necesarias de los estatutos y respetando en la medida que sea posible la voluntad del fundador, salvo que, de acuerdo con el acto de última voluntad, la carta fundacional o los estatutos de la fundación, deba procederse de otra forma.

2. En las fundaciones por causa de muerte, si las personas designadas por el causante para otorgar la carta fundacional incumplen el deber de otorgarla en el plazo establecido por el testamento o el codicilo o, subsidiariamente, en el de un año a contar de la muerte del causante, el protectorado puede requerirles que lo hagan y, si el requerimiento no es atendido en el plazo de un mes, puede instar a la autoridad judicial a que le faculte para otorgar la carta fundacional.

3. Los notarios, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones de suplencia, deben informar al protectorado del otorgamiento de cartas fundacionales que sean consecuencia de disposiciones testamentarias de constitución de fundaciones por causa de muerte, mediante el envío de una copia simple de la escritura pública.

Artículo 331-12. *Destino de los bienes por imposibilidad de constitución.*

1. Si no puede constituirse la fundación, los bienes aportados revierten a los fundadores, salvo que estos hayan dispuesto que tengan otro destino.

2. En la constitución por causa de muerte, si el testamento o el codicilo no establece otra cosa, corresponde al protectorado dar a los bienes un destino de interés general que se corresponda lo más posible con la voluntad fundacional en cuanto a la finalidad y el ámbito territorial.

CAPÍTULO II

Organización y funcionamiento

Artículo 332-1. *Atribuciones del patronato y delegación de funciones.*

1. El patronato es el órgano de gobierno de la fundación, a la cual administra y representa de acuerdo con la ley y los estatutos.

2. El patronato puede delegar sus funciones, de acuerdo con el artículo 312-1.2, si los estatutos no lo prohíben.

3. El patronato no puede delegar los siguientes actos:

a) La modificación de los estatutos.

b) La fusión, escisión o disolución de la fundación.

c) La elaboración y aprobación del presupuesto y de los documentos que integran las cuentas anuales.

d) Los actos de disposición sobre bienes que, en conjunto o individualmente, tengan un valor superior a una vigésima parte del activo de la fundación, salvo que se trate de la venta de títulos valor con cotización oficial por un precio que sea al menos el de cotización. Sin embargo, pueden hacerse apoderamientos para el otorgamiento del acto correspondiente en las condiciones aprobadas por el patronato.

e) La constitución o dotación de otra persona jurídica.

f) La fusión, escisión y cesión de todos o una parte de los activos y pasivos.

g) La disolución de sociedades o de otras personas jurídicas.

h) Los que requieren la autorización o aprobación del protectorado o la adopción y formalización de una declaración responsable.

i) La adopción y formalización de las declaraciones responsables.

Artículo 332-2. *Dirección de la gestión ordinaria.*

1. El patronato, de acuerdo con lo que eventualmente dispongan los estatutos, puede designar a una o más personas para ejercer funciones de dirección de la gestión ordinaria de la fundación. Si estas funciones son encomendadas a algún patrono, es preciso hacerlo de acuerdo con el artículo 332-10.

2. Se aplican a las personas con funciones de dirección los artículos 332-3.2 y 332-9 en lo que concierne a su capacidad, a las causas de inhabilitación y a la actuación en caso de conflicto de intereses.

Artículo 332-3. *Composición del patronato y requisitos para ser miembro del mismo.*

1. El patronato tiene carácter colegiado y puede estar integrado por personas físicas o jurídicas.
2. Los miembros del patronato, si son personas físicas, deben cumplir los siguientes requisitos:

a) Tener plena capacidad de obrar.
b) No estar inhabilitados para ejercer cargos públicos o para administrar bienes.
c) No haber sido condenados por delitos contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico o por delitos de falsedad.

3. Si los miembros del patronato son personas jurídicas, es preciso atenerse a lo establecido por los estatutos respectivos con relación a la representación en los órganos de representación, dirección y gestión de otras personas jurídicas.

Artículo 332-4. *Designación y ejercicio del cargo de patrono.*

1. Los patronos o miembros del patronato son designados de acuerdo con los estatutos. Pueden ser patronos nominalmente, por razón de la ocupación de un cargo o de otra circunstancia, o por elección.
2. El cargo de patrono debe ejercerse personalmente. Sin embargo, si los estatutos no lo prohíben, los patronos pueden delegar por escrito el voto, respecto a actos concretos, en otro patrono. Si la condición de patrono es atribuida por razón de un cargo, puede actuar en nombre del titular de este cargo la persona que pueda sustituirle de acuerdo con las reglas de organización de la institución de que se trate.
3. Las personas jurídicas deben ser representadas en el patronato, de una forma estable, por la persona a quien corresponda esta función, de acuerdo con las normas que la regulen, o por la persona que designe al efecto el órgano competente.
4. Los fundadores pueden reservarse en la carta fundacional, de una forma temporal o hasta su muerte o extinción, el derecho a designar, separar y renovar los patronos y los cargos del patronato. Esta reserva debe incluirse también en los estatutos, en los que también debe regularse la forma de designación, destitución y renovación de los patronos y de los cargos para el momento en que se produzca la muerte o extinción de los fundadores.

Artículo 332-5. *Aceptación y duración del cargo.*

1. Los patronos entran en funciones después de haber aceptado el cargo para el que han sido designados. La aceptación puede hacerse constar de las siguientes formas:

a) En la carta fundacional o en otra escritura pública.
b) En un documento privado, con la firma de la persona física que acepta el cargo legitimada notarialmente.
c) Con un certificado del secretario, con la firma legitimada notarialmente, si la aceptación se ha producido en una reunión del patronato.
d) Por comparecencia ante el protectorado del secretario o de la persona que acepta el cargo.

2. Las personas jurídicas aceptan formar parte del patronato por acuerdo del órgano competente al efecto o, si esta competencia no está atribuida, del órgano de gobierno.
3. La duración del cargo de patrono y la de los cargos que los patronos pueden poseer en el patronato debe ser establecida por los estatutos. Esta duración puede ser indefinida si las personas fundadoras así lo han establecido en la carta fundacional.

Artículo 332-6. *Falta de miembros del patronato.*

El patronato tiene el deber de cubrir las vacantes que se produzcan en el mismo de acuerdo con el procedimiento que establezcan los estatutos. Cuando los miembros en activo

sean menos del número de patronos fijado por los estatutos para constituir válidamente el patronato, actuar y adoptar acuerdos, el protectorado puede requerirles que restablezcan el número mínimo de patronos. Si no lo hacen en treinta días, el protectorado puede completar el patronato efectuando los nombramientos necesarios o, si procede, puede instar a la disolución de la fundación.

Artículo 332-7. *Convocatoria.*

1. El patronato debe convocarse de la forma que establezcan los estatutos de la fundación, sus reglas de funcionamiento interno o el presente código.
2. El patronato debe convocarse siempre que lo soliciten una cuarta parte de sus miembros. La solicitud debe dirigirse al presidente o a la persona legitimada para hacer la convocatoria y debe incluir los asuntos que tengan que tratarse. La reunión, en este caso, debe celebrarse en el plazo de treinta días a contar de la solicitud, si los estatutos no fijan uno más breve.
3. Si el patronato no se convoca en los casos en que es obligatorio hacerlo, el protectorado puede convocarlo a petición de cualquier miembro de este, previa audiencia a las personas a quien correspondía hacerlo.

Artículo 332-8. *Ejercicio de las funciones de gobierno.*

1. Los patronos deben ejercer sus funciones con la diligencia de un buen administrador, de acuerdo con la ley y los estatutos, y servir al cargo con lealtad a la fundación, actuando siempre en interés de esta.
2. Los patronos deben hacer que se cumplan las finalidades fundacionales y tienen el deber de conservar los bienes de la fundación y mantener su productividad, siguiendo criterios financieros de prudencia adecuados a las circunstancias económicas y a las actividades que realice la fundación.
3. Los patronos, para cumplir sus funciones, tienen el derecho y el deber de asistir a las reuniones, de informarse sobre la marcha de la fundación y de participar en las deliberaciones y en la adopción de acuerdos. Deben cumplir también los deberes contables regulados por el artículo 313-1, custodiar los libros, tenerlos actualizados y guardar secreto de las informaciones confidenciales relativas a la fundación, incluso después de haber cesado en el cargo.
4. Si una tercera parte de los patronos considera, por razones justificadas, que existe alguna circunstancia excepcional en la gestión de la fundación que aconseja la realización de una auditoría de cuentas, aunque no se produzca ninguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 333-11, pueden pedir la convocatoria del patronato para solicitar de forma razonada la realización de dicha auditoría. Si el patronato no es convocado o, una vez convocado al efecto, no acuerda la realización de la auditoría solicitada, el protectorado, a petición de los patronos interesados, previa audiencia al patronato, puede requerir a la fundación que realice la auditoría, a cargo de la propia fundación, siempre y cuando se acredite la existencia de alguna circunstancia excepcional que la aconseje en interés de la fundación.

Artículo 332-9. *Conflicto de intereses y autocontratación.*

1. Los patronos y las personas que se equiparan a ellos, de acuerdo con el artículo 312-9.3, solo pueden realizar operaciones con la fundación si queda suficientemente acreditada su necesidad y la prevalencia de los intereses de la fundación sobre los particulares del patrono o persona equiparada. Antes de llevar a cabo la operación, el patronato debe adoptar una declaración responsable y debe presentarla al protectorado junto con la pertinente documentación justificativa, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 332-13.
2. La declaración responsable a que se refiere el apartado 1 debe respetar lo dispuesto por los artículos 312-9 y 332-13.

Artículo 332-10. *Gratuidad de los cargos.*

1. Los patronos ejercen sus cargos gratuitamente, si bien tienen derecho al anticipo y reembolso de los gastos debidamente justificados y a la indemnización por los daños producidos por razón de este ejercicio.

2. Los patronos pueden establecer una relación laboral o profesional retribuida con la fundación siempre y cuando se articule mediante un contrato que determine claramente las tareas laborales o profesionales que se retribuyen. En todo caso, estas tareas laborales o profesionales retribuidas deben ser diferentes de las tareas y funciones que son propias del cargo de patrono.

3. El patronato, antes de la formalización del contrato del patrono con la fundación, debe presentar al protectorado la declaración responsable de acuerdo con lo establecido por el artículo 332-9. Si el importe de los contratos formalizados con un patrono es superior a 100.000 euros anuales o al 10% de los ingresos devengados en el último ejercicio económico cerrado y aprobado por el patronato, debe acompañarse la declaración responsable con un informe validado por técnicos independientes que justifique que la contratación es beneficiosa para la fundación y responde a criterios del mercado laboral o profesional. También se requiere dicho informe si el coste anual de los contratos formalizados con patronos, más el coste del nuevo contrato que se pretende formalizar, es superior a dicho 10%.

4. El número de patronos con relación laboral o profesional con la fundación debe ser inferior al número de patronos previsto para que el patronato se considere válidamente constituido.

Artículo 332-11. *Responsabilidad.*

1. Los patronos responden de los daños que causen a la fundación por incumplimiento de la ley o de los estatutos o por actos u omisiones negligentes en el ejercicio de sus funciones.

2. La acción de responsabilidad contra los patronos puede ser ejercida por:

a) La fundación, por medio de un acuerdo del patronato en cuya adopción no debe participar la persona afectada.

b) El protectorado.

c) Cualquiera de los patronos disidentes o que no han intervenido en la adopción o ejecución del acuerdo o acto determinante de responsabilidad, de acuerdo con lo establecido por los apartados 5 y 6.

d) Los fundadores.

e) Los administradores concursales, de acuerdo con la ley.

3. La verificación por el protectorado de la adecuación formal de las cuentas a la normativa no impide el ejercicio de la acción de responsabilidad, si es procedente de acuerdo con la ley.

4. La acción de responsabilidad en interés de la fundación prescribe a los tres años de la fecha en que los responsables cesan en el cargo.

5. La acción de responsabilidad por daños a la fundación es independiente de la que corresponda a cualquier persona por actos u omisiones de los patronos que hayan lesionado sus derechos e intereses. Esta acción prescribe a los tres años, contados de acuerdo con lo establecido por el artículo 121-23.

6. Si la responsabilidad a que se refieren los apartados 1 a 5 no puede imputarse a una o más personas determinadas, responden todos los miembros del órgano, excepto los siguientes:

a) Los que se han opuesto al acuerdo y no han intervenido en su ejecución.

b) Los que no han intervenido en la adopción ni en la ejecución del acuerdo, siempre que hayan hecho todo lo que era posible para evitar el daño o al menos se hayan opuesto formalmente al saberlo.

7. La responsabilidad, si es imputable a varias personas, tiene carácter solidario.

8. En el ejercicio de la acción de responsabilidad, puede solicitarse a la autoridad judicial que acuerde la suspensión cautelar de los patronos demandados, de acuerdo con la legislación procesal.

Artículo 332-12. *Cese en el cargo.*

1. Los patronos cesan en el cargo por las siguientes causas:

a) Muerte o declaración de ausencia, en el caso de las personas físicas, o extinción, en el caso de las personas jurídicas.
b) Incapacidad o inhabilitación.
c) Cese de la persona en el cargo por razón del cual formaba parte del patronato.
d) Finalización del plazo del mandato, salvo que se renueve.
e) Renuncia notificada al patronato.
f) Sentencia judicial firme que estime la acción de responsabilidad por daños a la fundación o que decrete la remoción del cargo.
g) Las demás establecidas por la ley o los estatutos.

2. La renuncia al cargo de patrono debe constar en cualquiera de las formas establecidas para la aceptación del cargo, pero solo surte efectos ante terceros cuando se inscribe en el Registro de Fundaciones.
3. La estimación de la acción de responsabilidad contra una persona jurídica inhabilita para el ejercicio de las funciones de patrono a las personas que la representaban en el patronato cuando se produjeron los hechos constitutivos de responsabilidad, pero no determina que cesen en el órgano de gobierno, salvo que la autoridad judicial disponga otra cosa, dadas las circunstancias del caso. La estimación de la acción de responsabilidad contra el miembro del patronato designado por razón de un cargo no impide la designación de las personas que lo ocupen posteriormente.

[. . .]

CAPÍTULO III

Régimen económico

Sección primera. Patrimonio y actividades económicas de la fundación

Artículo 333-1. *Actos de disposición.*

1. Los bienes que integran la dotación y los destinados directamente al cumplimiento de las finalidades fundacionales solo pueden ser enajenados o grabados a título oneroso y respetando las condiciones puestas por los fundadores o los aportantes. El producto obtenido con su enajenación o gravamen debe reinvertirse en la adquisición o la mejora de otros bienes aplicando el principio de subrogación real.
2. Si se dan circunstancias excepcionales que impiden cumplir total o parcialmente el deber de reinversión, el patronato, antes de llevar a cabo el acto de disposición, debe presentar una declaración responsable al protectorado en que haga constar que se dan estas circunstancias y debe aportar un informe suscrito por técnicos independientes que acredite la necesidad del acto de disposición y las razones que justifican la no-reinversión. También debe justificar el destino que se dé al producto que no se reinvierta, que debe estar siempre dentro de las finalidades de la fundación.
3. En todos los casos, los actos de enajenación o gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o bienes muebles, con un valor de mercado superior a 15.000 euros, deben comunicarse al protectorado antes de su ejecución. Si el valor de mercado supera los 100.000 euros o el 20% del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, el patronato, antes de la perfección del contrato, debe presentar una declaración responsable al protectorado en que haga constar que la operación es beneficiosa para la fundación y debe aportar un informe suscrito por técnicos independientes que acredite que la operación responde a criterios económico-financieros y de mercado. Se exceptúan los actos de enajenación de bienes negociados en mercados oficiales si la enajenación se efectúa al menos por el precio de cotización.

4. Las personas que hayan intervenido en representación de la fundación en un acto de enajenación o gravamen que pueda ser objeto de publicidad registral han de solicitar sin demora su inscripción en el Registro de la Propiedad o en el registro que proceda por razón del objeto.

5. Las alteraciones patrimoniales derivadas de los actos de enajenación o gravamen deben quedar reflejadas en el inventario de la fundación. La realización de estos actos también debe hacerse constar en la memoria de las cuentas anuales.

6. La autorización previa del protectorado para hacer actos de disposición, gravamen o administración extraordinaria es necesaria en los siguientes casos:

a) Si el donante lo ha exigido expresamente.

b) Si lo establece una disposición estatutaria.

c) Si los bienes o derechos objeto de disposición se han recibido de instituciones públicas o se han adquirido con fondos públicos.

7. Si, en el plazo de dos meses a partir de la presentación de la solicitud de autorización, el protectorado no ha dictado resolución expresa, opera el silencio administrativo positivo y el objeto de la solicitud se tiene por autorizado, salvo que el protectorado haya requerido al solicitante determinada documentación relativa a la solicitud de autorización.

Artículo 333-2. *Aplicación obligatoria.*

1. Las fundaciones deben aplicar al menos el 70% de las rentas y de los demás ingresos netos anuales que obtienen al cumplimiento de las finalidades fundacionales. El resto debe aplicarse al cumplimiento diferido de estas finalidades o al incremento de los fondos propios de la fundación. El patronato debe aprobar las formas de aplicación de este remanente.

2. El producto obtenido con la enajenación de los bienes de la fundación que el patronato ha acordado reinvertir y los donativos y demás recursos obtenidos que se destinan a incrementar la dotación no entran en el porcentaje establecido por el apartado 1.

3. La aplicación de al menos el 70% de los ingresos al cumplimiento de las finalidades fundacionales debe hacerse efectiva en el plazo de cuatro ejercicios a contar del inicio del siguiente al de la acreditación contable.

Artículo 333-3. *Gastos de funcionamiento.*

Los gastos derivados del funcionamiento del patronato y de sus órganos delegados, sin contar a tal efecto el coste de las funciones de dirección o gerencia, no pueden ser superiores al 15% de los ingresos netos obtenidos durante el ejercicio.

Artículo 333-4. *Participación en sociedades.*

1. Las fundaciones pueden constituir sociedades y participar en las mismas. Si ello supone la asunción de responsabilidad personal por las deudas sociales, es precisa la autorización previa del protectorado.

2. La fundación debe comunicar al protectorado en el plazo de treinta días la adquisición o tenencia de acciones o de participaciones sociales que le confieran, directa o indirectamente, el control de sociedades que limiten la responsabilidad de los asociados.

3. El ejercicio por una fundación de funciones de administración de sociedades debe ser compatible con el cumplimiento de las finalidades fundacionales.

Artículo 333-5. *Gestión directa de explotaciones económicas.*

Las fundaciones pueden gestionar directamente explotaciones económicas en los siguientes casos:

a) Si el ejercicio de la actividad constituye por sí mismo el cumplimiento de la finalidad fundacional o de una parte de esta finalidad.

b) Si se trata de una actividad accesoria o subordinada respecto a la finalidad fundacional o respecto a una parte de esta finalidad.

Artículo 333-6. *Remuneración de actividades.*

Las fundaciones pueden percibir, por razón del servicio que prestan, una remuneración por sus actividades que no desvirtúe el interés general de sus finalidades.

Sección segunda. Cuentas anuales

Artículo 333-7. *Inventario y cuentas anuales.*

1. El patronato debe hacer el inventario y debe formular las cuentas anuales de forma simultánea y con fecha del día de cierre del ejercicio económico. El ejercicio debe cerrarse en la fecha establecida por los estatutos o, en su defecto, el 31 de diciembre.
2. El inventario y las cuentas anuales deben expresar de forma precisa el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la fundación, de acuerdo con lo establecido por la ley.
3. Si la fundación es la entidad dominante de un grupo, debe formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo establecido por la legislación mercantil.

Artículo 333-8. *Contenido de las cuentas.*

Las cuentas anuales forman una unidad y se componen de:

a) El balance de situación.
b) La cuenta de resultados.
c) El estado de cambios en el patrimonio neto.
d) El estado de flujos de efectivo.
e) La memoria, en la que se debe completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados y se deben detallar las actuaciones que se han realizado en cumplimiento de las finalidades fundacionales, concretando el número de beneficiarios y los servicios que estos han recibido, así como los recursos procedentes de otros ejercicios pendientes de destino, en su caso, y las sociedades participadas mayoritariamente, con la indicación del porcentaje de participación.

Artículo 333-9. *Aprobación y presentación de las cuentas.*

1. El patronato debe aprobar las cuentas anuales en los seis meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio. Las cuentas deben presentarse al protectorado en el plazo de treinta días a contar del día en que se aprueban, mediante documentos en soporte electrónico garantizados con los sistemas de firma electrónica admitidos por las administraciones públicas.
2. Los documentos informáticos a que se refiere el apartado 1 deben entregarse al protectorado en soporte digital o por vía telemática, de acuerdo con las condiciones y los formularios que se determinen reglamentariamente. En supuestos excepcionales, el protectorado puede habilitar mecanismos alternativos para la presentación de las cuentas.

Artículo 333-10. *Presentación de un informe anual sobre el cumplimiento del código de conducta.*

Si la fundación hace inversiones financieras temporales en el mercado de valores, debe presentar un informe anual sobre el grado de cumplimiento del código de conducta que deben seguir las entidades sin ánimo de lucro de acuerdo con la normativa vigente o con lo dispuesto por la autoridad reguladora.

Artículo 333-11. *Auditoría de cuentas.*

1. Las cuentas anuales de la fundación deben someterse a una auditoría externa si, durante dos años consecutivos, en la fecha del cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total del activo sea superior a 6 millones de euros.
b) Que el importe del volumen anual de ingresos ordinarios sea superior a 3 millones de euros.
c) Que el número medio de trabajadores durante el ejercicio sea superior a cincuenta.

d) Que al menos el 40% de los ingresos provengan de las administraciones públicas por medio de subvenciones, convenios o cualquier tipo de contrato de prestación de servicios.
e) Que haya recibido ingresos de cualquier tipo provenientes de cualquier administración pública por un valor superior a 60.000 euros en el conjunto del ejercicio.

2. Las cuentas anuales de la fundación deben someterse a una auditoría externa siempre que, mediante resolución motivada, el protectorado aprecie la necesidad de obtener una imagen más fiel y completa de las cuentas.

3. El informe de auditoría, que debe contener los datos establecidos por la legislación sobre auditorías, debe presentarse al Protectorado en el plazo de sesenta días a contar del día en que se emite, y en ningún caso más tarde del día en que se presentan las cuentas.

Artículo 333-12. *Publicidad de la documentación económica.*

La documentación a que se refieren los artículos 333-8, 333-10 y 333-11 es pública.

CAPÍTULO IV

Fondos especiales

Artículo 334-1. *Naturaleza.*

1. En las fundaciones pueden constituirse fondos especiales con bienes aportados por personas físicas o jurídicas que quieran destinarlos a finalidades de interés general, sin dotarlos de personalidad autónoma.
2. Las finalidades de los fondos especiales deben ser compatibles con las de la fundación que adquiere los bienes que deben integrarlos.

Artículo 334-2. *Constitución del fondo.*

1. Los fondos especiales pueden constituirse por actos entre vivos o por causa de muerte, cumpliendo las formalidades establecidas para la constitución de una fundación.
2. La voluntad de constitución de un fondo especial manifestada por causa de muerte se debe ejecutar y, si procede, completar de acuerdo con lo establecido por el artículo 331-3.3.
3. La constitución de un fondo especial requiere la aceptación de la fundación.

Artículo 334-3. *Contenido del acta de constitución.*

En el acta de constitución de un fondo especial deben hacerse constar:

a) Las circunstancias de los aportantes o de los promotores del fondo y, si se trata de un fondo ordenado por causa de muerte, además, las de las personas que ejecutan la voluntad del causante.
b) La expresión de la voluntad de constituir un fondo especial.
c) Su denominación, si procede.
d) Las finalidades para las que se constituye.
e) La determinación de la dotación inicial y la forma como se hace la aportación.
f) La duración, si no es indefinida.
g) Las reglas para la administración de los bienes, para la aplicación de los rendimientos a las finalidades del fondo y, si procede, para la rendición de cuentas a los aportantes.
h) La previsión del destino de los bienes sobrantes en caso de extinción, de acuerdo con lo establecido por el artículo 334-7.

Artículo 334-4. *Deberes de la fundación titular de fondos.*

1. La fundación titular de fondos especiales tiene el deber de conservar los bienes que los integran, mantener su productividad y aplicarlos, directamente o por medio de sus rendimientos, al cumplimiento de la finalidad estipulada.
2. Los bienes y derechos de los fondos especiales, si corresponde a su naturaleza, deben administrarse de forma separada respecto al resto del patrimonio fundacional y, en todo caso, deben identificarse en la memoria de las cuentas anuales de la fundación titular.

3. Son de aplicación a los fondos especiales las disposiciones del presente título relativas a la autorización de actos de disposición, a la formulación de declaraciones responsables, al deber de reinversión y a la aplicación de ingresos al cumplimiento de las finalidades fundacionales.

Artículo 334-5. *Modificación.*

1. Los fondos especiales pueden modificarse por las mismas causas que los estatutos de una fundación y siguiendo el mismo procedimiento.
2. Los fondos especiales constituidos entre vivos pueden modificarse por acuerdo de las personas que han hecho la aportación inicial y de la fundación que es titular de los mismos. Esta modificación requiere la aprobación del protectorado, que solo puede denegarla si es contraria a la ley.

Artículo 334-6. *Causas de extinción.*

1. Los fondos especiales se extinguen por las siguientes causas:

a) Finalización del plazo por el que se han constituido, salvo que sea procedente la prórroga y que se acuerde.
b) Cumplimiento de la finalidad para la que se han constituido o imposibilidad de alcanzarla, salvo que sea procedente su modificación y que se acuerde.
c) Las demás que se establezcan en el acto de constitución.

2. Los fondos especiales constituidos entre vivos pueden extinguirse a voluntad de las personas que han efectuado la aportación inicial, salvo que se haya excluido esta facultad en el acto constitutivo o se haya convenido un plazo de duración.
3. La extinción por cumplimiento de la finalidad o por imposibilidad de alcanzarla requiere un acuerdo de la fundación titular del fondo. Este acuerdo debe ser aprobado por el protectorado.

Artículo 334-7. *Destino del patrimonio restante.*

1. La extinción de un fondo especial puede determinar, de acuerdo con lo que se establezca en el acto constitutivo, que el patrimonio restante se integre en el patrimonio general de la fundación que era titular del mismo o que se ceda a otra entidad, de acuerdo con lo establecido por el artículo 335-6.2, 3 y 4.
2. Los aportantes, en la extinción de un fondo especial entre vivos, pueden determinar el destino del patrimonio restante, de acuerdo con lo establecido por el artículo 335-6.2, 3 y 4.
3. Si no puede cumplirse lo que se establezca en el acto constitutivo, la fundación titular del fondo debe acordar el destino del patrimonio restante.

Artículo 334-8. *Publicidad.*

La constitución, modificación y extinción de los fondos especiales deben inscribirse en el Registro de Fundaciones.

CAPÍTULO V

Modificaciones estructurales y disolución

Artículo 335-1. *Modificación de estatutos.*

1. Los estatutos de la fundación pueden modificarse por acuerdo del patronato si conviene al interés de la fundación y se tiene en cuenta la voluntad de los fundadores.
2. La modificación de los estatutos de la fundación, una vez formalizada en escritura pública, requiere la aprobación del protectorado, que solo puede denegarla, mediante resolución motivada, en los siguientes casos:

a) Si es contraria a la ley.
b) Si contraviene a una prohibición expresada por los fundadores.

c) Si se aparta de la voluntad de los fundadores en lo que afecta a la denominación, las finalidades, la aplicación de los recursos, el destino de los bienes sobrantes o la composición del patronato.

3. Si sobrevienen circunstancias que impiden cumplir razonablemente las finalidades fundacionales establecidas por los estatutos o si estas han devenido ilícitas o han quedado obsoletas, el patronato debe modificar dichos estatutos. Si no lo hace, el protectorado, a instancias de quien tenga un interés legítimo o de oficio, puede acordar la modificación o adoptar otras medidas pertinentes.

4. Las solicitudes de modificación de los estatutos de las fundaciones deben acompañarse con un certificado del acuerdo del patronato en que se identifiquen los artículos que se modifican y su contenido íntegro, así como con el texto refundido actualizado de los estatutos.

Artículo 335-2. *Fusión.*

1. Dos o más fundaciones pueden fusionarse por cualquiera de los medios establecidos por el artículo 314-1.1 si conviene para cumplir mejor las finalidades fundacionales y no ha sido prohibido por los fundadores.
2. El acuerdo de fusión, que debe formalizarse en escritura pública, debe ser motivado y requiere la aprobación del protectorado. Una vez aprobado, debe publicarse. Los acreedores pueden oponerse al mismo de acuerdo con lo establecido por el artículo 314-1.5 y 6.
3. Si una o varias fundaciones no pueden cumplir sus finalidades o se encuentran con graves dificultades para cumplirlas y esta situación no puede resolverse por medio de una modificación estatutaria, el protectorado, a instancias de quien tenga un interés legítimo o de oficio, puede requerirles que se fusionen con otra fundación que cumpla finalidades análogas y haya manifestado al protectorado su conformidad a la fusión. Incluso, si procede, puede requerirles que se integren a la misma como fondo especial.
4. En caso de fusión de fundaciones sometidas a diferente regulación, debe aplicarse la normativa de Cataluña si el domicilio de la fundación resultante se establece en Cataluña.

Artículo 335-3. *Escisión.*

1. Las fundaciones pueden escindirse por cualquiera de los medios establecidos por el artículo 314-2.1 si conviene para cumplir mejor las finalidades fundacionales y no ha sido prohibido por los fundadores. Si la escisión supone la constitución de una nueva fundación, esta debe cumplir los requisitos establecidos por los artículos 331-5, 331-6 y 331-7 en materia de dotación y suficiencia de medios de financiación.
2. El acuerdo de escisión, que debe formalizarse en escritura pública, debe ser motivado y requiere la aprobación del protectorado. Una vez aprobado, debe publicarse. Los acreedores de la fundación pueden oponerse al mismo de acuerdo con lo establecido por el artículo 314-1.5 y 6.

Artículo 335-4. *Causas de disolución.*

Las fundaciones se disuelven por las siguientes causas:

a) Finalización del plazo establecido por los estatutos, salvo que, antes de la finalización, se haya acordado su prórroga.
b) Cumplimiento íntegro de la finalidad para la que se han constituido o imposibilidad de alcanzarla, salvo que sea procedente modificarla y que el patronato lo acuerde.
c) Ilicitud civil o penal de sus actividades o finalidades, declarada por sentencia firme.
d) Apertura de la fase de liquidación en el concurso.
e) Las demás establecidas por la ley o los estatutos.

Artículo 335-5. *Procedimiento de disolución.*

1. La disolución de una fundación por vencimiento del plazo se produce de pleno derecho una vez se ha cumplido el día.

2. La disolución por la causa a que se refiere el artículo 335-4.b o por las demás causas establecidas por los estatutos requiere el acuerdo motivado del patronato de la fundación, que debe ser aprobado por el protectorado.

3. Si se produce una causa de disolución y la fundación afectada no acuerda la disolución, el protectorado, a instancias de quien tenga un interés legítimo o de oficio, puede requerir al patronato que adopte el acuerdo correspondiente. Si el requerimiento no es atendido, el protectorado puede instar a la disolución ante la autoridad judicial.

Artículo 335-6. *Destino del patrimonio restante.*

1. La disolución de una fundación supone su liquidación, que deben llevar a cabo el patronato, los liquidadores, si existen, o, subsidiariamente, el protectorado.

2. El patrimonio restante debe adjudicarse a las entidades establecidas por los estatutos o destinarse a las finalidades de interés general establecidas por los estatutos. Las entidades adjudicatarias deben ser fundaciones, otras entidades sin ánimo de lucro con finalidades análogas a las de la fundación disuelta o bien entidades públicas.

3. Si las disposiciones estatutarias sobre el destino del patrimonio restante no pueden cumplirse, este debe adjudicarse a otras entidades sin ánimo de lucro con finalidades análogas a las de la fundación disuelta.

4. La adjudicación o el destino del patrimonio restante debe ser autorizado por el protectorado antes de su ejecución.

5. Si la fundación disuelta era titular de fondos especiales, el destino del patrimonio de estos debe determinarse de acuerdo con lo establecido por el artículo 334-7.

CAPÍTULO VI

El protectorado

Artículo 336-1. *Organización y ámbito de actuación.*

1. El protectorado ejerce sus funciones por medio del departamento de la Generalidad que las tenga adscritas.

2. Están sometidas al protectorado:

a) Las fundaciones que se rigen por el presente código.

b) Las delegaciones de fundaciones extranjeras establecidas en Cataluña, si ejercen mayoritariamente sus actividades en Cataluña.

3. Se aplican a las delegaciones de fundaciones extranjeras que están sometidas al protectorado, a los efectos del ejercicio de las funciones de este, el artículo 331-7, en relación con la suficiencia de recursos para la financiación de las actividades, y los artículos 333-7 a 333-12, en relación con las cuentas anuales.

Artículo 336-2. *Funciones.*

1. El protectorado debe velar por que se cumplan las finalidades fundacionales, las disposiciones legales y los estatutos de las fundaciones y por que se respete la voluntad fundacional.

2. Corresponden al protectorado las siguientes funciones:

a) Resolver las solicitudes de inscripción de las fundaciones, de las delegaciones de fundaciones extranjeras que deban establecerse en Cataluña y de los fondos especiales.

b) Llevar el Registro de Fundaciones.

c) Asesorar las fundaciones para el cumplimiento de las finalidades fundacionales y los órganos de gobierno para el cumplimiento de sus obligaciones.

d) Velar por el cumplimiento de las disposiciones legales y de los estatutos de las fundaciones, mediante la verificación de las cuentas anuales y del ejercicio de la potestad de inspección de acuerdo con la ley.

e) Aprobar la modificación de estatutos, la fusión, la escisión y, si procede, la disolución de las fundaciones y de sus fondos especiales.

f) Autorizar la realización de los actos de las fundaciones para los que la ley establece esta modalidad de supervisión.

g) Ejercer la acción de responsabilidad contra los patronos y la acción de impugnación de acuerdos, decisiones o actos contrarios a la ley o a los estatutos o que lesionen el interés de la fundación.

h) Suplir la falta de actuación de los fundadores o de los ejecutores de la voluntad fundacional y la falta de actuación de los patronos o de los encargados de liquidar la fundación, en los casos en que la ley establece esta modalidad de intervención.

i) Las demás establecidas por la ley.

Artículo 336-3. *Incumplimiento del deber de presentación de las cuentas.*

1. Si una fundación incumple el deber de presentar las cuentas anuales en el plazo fijado, el protectorado puede adoptar las medidas establecidas por la ley, incluyendo la de solicitar a la autoridad judicial que ordene la intervención temporal de la fundación. En cualquier caso, no pueden obtenerse subvenciones ni ayudas de la Administración de la Generalidad mientras no se cumpla el deber de presentación de las cuentas.

2. Mientras una fundación no cumpla el deber de presentar las cuentas anuales, solo pueden inscribirse los documentos relativos a los siguientes asuntos:

a) El cese de patronos.
b) La revocación de delegaciones de facultades.
c) La revocación o renuncia de poderes.
d) La extinción de la fundación.
e) Los nombramientos de liquidadores.
f) Los asientos ordenados por la autoridad judicial.

Artículo 336-4. *Intervención judicial.*

1. El protectorado, de oficio o a instancias de cualquier miembro del patronato o de cualquier persona con un interés legítimo, puede solicitar a la autoridad judicial que ordene la intervención temporal de la fundación si advierte en la misma:

a) Una gestión gravemente irregular.
b) Una gestión que ponga en peligro la continuidad de la fundación.
c) Una divergencia grave entre las actividades que realiza y las finalidades fundacionales.

2. El protectorado, antes de solicitar la intervención judicial, debe requerir al patronato que adopte las medidas pertinentes para que se respete la voluntad fundacional y se cumpla la normativa correspondiente.

3. Si la autoridad judicial ordena la intervención temporal de una fundación, el protectorado asume las funciones legales y estatutarias del patronato y puede delegar su ejercicio en terceras personas idóneas, que deben ser retribuidas a cargo de la fundación intervenida.

4. El protectorado, de oficio o a instancias de cualquier miembro del patronato o de cualquier persona con interés legítimo, puede solicitar a la autoridad judicial la disolución de la fundación por cualquiera de las causas establecidas por el presente código.

[. . .]

Disposición adicional segunda. *Reglas aplicables a los actos de disposición y al deber de reinversión de la fundación.*

(Derogada)

[. . .]

Disposición transitoria primera. *Adaptación de estatutos y régimen de la dotación.*

1. Sin perjuicio de lo establecido por la Disposición final primera, las asociaciones y fundaciones ya constituidas sujetas a las disposiciones del libro tercero del Código Civil

deben adaptar sus Estatutos al mismo e inscribir esta adaptación en el registro correspondiente, si procede, antes del 31 de diciembre de 2012.

2. Las fundaciones que no adapten sus estatutos y no inscriban esta adaptación en el Registro de Fundaciones en el plazo fijado por el apartado 1 no pueden obtener ayudas ni subvenciones de la Administración de la Generalidad. La no adaptación de los estatutos en dicho plazo es un incumplimiento grave de las obligaciones propias del cargo de patrón. En este caso, el protectorado puede ejercer las acciones legales que procedan contra los patronos.

3. Las asociaciones que no adapten sus estatutos y no inscriban esta adaptación en el Registro de Asociaciones en el plazo fijado por el apartado 1 pierden los beneficios derivados de la publicidad registral. Solo pueden recibir subvenciones de la Administración de la Generalidad si acreditan que han hecho la adaptación de los estatutos.

4. El Registro de Asociaciones debe notificar a las asociaciones inscritas el objeto de la presente disposición y debe ofrecerles la información y el asesoramiento necesarios para facilitarles la adaptación de los estatutos.

5. La dotación de las fundaciones a las que se refiere el apartado 1 no está sujeta a lo establecido por el artículo 331-5 del Código civil.

Disposición transitoria segunda. *Solicitudes de inscripción de fundaciones.*

A las solicitudes de inscripción de constitución de fundaciones presentadas antes de la entrada en vigor de la presente ley se aplican las disposiciones de la Ley 5/2001, de 2 de mayo, de fundaciones, sin perjuicio de lo establecido por la disposición transitoria primera.

Disposición transitoria tercera. *Cuentas anuales de las fundaciones.*

Se deben formular, aprobar y presentar, de acuerdo con el libro tercero del Código civil, las cuentas anuales de las fundaciones correspondientes al primer ejercicio económico iniciado con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de dicho libro.

Disposición transitoria cuarta. *Funciones del protectorado.*

(Derogada).

[. . .]

Disposición final primera. *Ineficacia de estatutos y de otras reglas de régimen interno.*

Quedan sin efecto las disposiciones estatutarias y las demás reglas de régimen interno de las personas jurídicas sujetas a las disposiciones del libro tercero del Código civil que se opongan a lo establecido por estas.

Disposición final segunda. *Aplicación subsidiaria.*

Las disposiciones del libro tercero del Código civil se aplican subsidiariamente a las cooperativas, mutualidades de previsión social y cajas de ahorros.

Disposición final tercera. *Remisiones de los estatutos de las fundaciones a otras leyes de fundaciones.*

Las remisiones que los estatutos de las fundaciones hagan a la Ley 1/1982, de 3 de marzo, de fundaciones privadas, a la Ley 5/2001 o a otras leyes de fundaciones, para regular la enajenación o el gravamen de los bienes de la dotación y el destino del producto obtenido o para regular las autorizaciones y comunicaciones de los actos de disposición y gravamen de bienes y derechos, se entienden hechas al libro tercero del Código civil.

Disposición final cuarta. *Modificación de la disposición transitoria primera de la Ley 7/2006.*

Se modifica la disposición transitoria primera de la Ley 7/2006, de 31 de mayo, del ejercicio de profesiones tituladas y de los colegios profesionales, que queda redactada del siguiente modo:

«Primera. *Adaptación de estatutos y demás normas colegiales.*

El plazo para adaptar a la presente ley los estatutos y las demás normas colegiales de los colegios profesionales y los consejos de colegios profesionales finaliza el 31 de marzo de 2009. Mientras no se adapten, siguen vigentes en lo que no contradiga la ley y deben interpretarse en todo caso de acuerdo con los nuevos principios legales.»

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

La presente ley entra en vigor a los tres meses de su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya.

[. . .]

§ 33

Ley 21/2014, de 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública

Comunidad Autónoma de Cataluña
«DOGC» núm. 6780, de 31 de diciembre de 2014
«BOE» núm. 18, de 21 de enero de 2015
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2015-472

EL PRESIDENTE DE LA GENERALIDAD DE CATALUÑA

Sea notorio a todos los ciudadanos que el Parlamento de Cataluña ha aprobado y yo, en nombre del Rey y de acuerdo con lo que establece el artículo 65 del Estatuto de autonomía de Cataluña, promulgo la siguiente Ley 21/2014, de 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y de verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública.

PREÁMBULO

Las fundaciones privadas han tenido un reconocimiento y una regulación amplios en Cataluña desde la aprobación del Estatuto de autonomía de 1979. La Ley 1/1982, de 3 de marzo, de fundaciones privadas, estableció una regulación propia en el ámbito del derecho civil catalán. Dicha regulación, fruto de la experiencia alcanzada y de la necesaria adecuación a las circunstancias derivadas del paso del tiempo, fue posteriormente modificada por la Ley 5/2001, de 2 de mayo, de fundaciones, y por la Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas, que, a su vez, ha sido objeto de cambios puntuales por medio de la Ley 7/2012, de 15 de junio.

Estas últimas normas se enmarcan en el proceso de codificación del derecho civil catalán relativo a las personas jurídicas y, en ejercicio de la competencia exclusiva de la Generalidad en materia de derecho civil, desarrollan el Estatuto de autonomía, en concreto el artículo 118, para establecer y determinar el régimen jurídico de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplen sus funciones mayoritariamente en Cataluña.

En cuanto a la regulación que el Código civil hace del Protectorado, se circunscribe a una serie de disposiciones básicas que se limitan a determinar su organización, ámbito de actuación y funciones básicas.

Esta mínima regulación fue hecha a propósito y se debió a la naturaleza civil de la norma, lo que aconsejó diferir en una disposición independiente de naturaleza administrativa la completa regulación del Protectorado. Fue en este sentido que la disposición transitoria cuarta del libro tercero del Código civil de Cataluña definió una serie de funciones que correspondían a este órgano mientras el Parlamento no aprobase una ley del Protectorado.

Así pues, la presente ley pretende dar respuesta al mandato del legislador contenido en el libro tercero del Código civil de Cataluña, regulando las potestades del Protectorado y estableciendo el régimen que debe permitirle cumplir las funciones que legalmente tiene encomendadas, con plena seguridad jurídica, de modo eficaz y eficiente, y de acuerdo con la finalidad que lo inspira y que justifica su existencia.

El Protectorado, de larga tradición en el derecho catalán, entendido como el órgano que ejerce el control público-administrativo de las fundaciones, tiene como objetivo primordial garantizar el recto ejercicio del derecho de fundación constitucionalmente reconocido. La actuación de dicho órgano se sujeta al derecho administrativo, puesto que ejerce prerrogativas propias de la Administración pública sobre entidades de naturaleza jurídica privada que en otras personas jurídicas de idéntica naturaleza se considerarían exorbitantes.

La presente ley también incorpora la necesaria regulación del régimen jurídico del órgano de supervisión de las asociaciones que gozan de la declaración de utilidad pública, dada la competencia exclusiva que el Estatuto de autonomía otorga a la Generalidad en materia de asociaciones, con el fin de dotarlo de las potestades necesarias para el recto ejercicio de las funciones que tiene encomendadas. Esta regulación se enmarca en los preceptos del libro tercero del Código civil de Cataluña y se ampara en las competencias de la Generalidad en esta materia derivadas de la Ley orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, del Real decreto 1266/2007, de 24 de septiembre, de traspaso de funciones de la Administración del Estado a la Generalidad de Cataluña en materia de declaración de utilidad pública de las asociaciones y aplicación de los beneficios fiscales a asociaciones y fundaciones, y del Decreto 6/2008, de 21 de enero, por el que se asignan al Departamento de Justicia las funciones traspasadas a la Generalidad de Cataluña en esta materia.

Esta regulación es una novedad en la legislación catalana, puesto que atribuye a la Administración de la Generalidad de Cataluña la función de seguimiento de las asociaciones que hayan obtenido la declaración de utilidad pública, la cual, como es bien sabido, les comporta una serie de obligaciones.

Así, la presente ley atribuye las funciones de seguimiento de las asociaciones declaradas de utilidad pública al órgano de supervisión de estas entidades. Dichas funciones son ejercidas por los correspondientes órganos del departamento competente en materia de asociaciones, mientras que el Protectorado ejerce sus potestades respecto a las fundaciones por medio de los correspondientes órganos del departamento competente en materia de fundaciones.

La función de seguimiento o, si se prefiere, de verificación de actividades, si bien tiene cierta semejanza con las tradicionales funciones atribuidas al protectorado de las fundaciones, carece de las facultades de intervención y fiscalización que tiene este último, dado que las asociaciones, por su propia naturaleza, disponen de mecanismos de control interno, básicamente las asambleas generales, que no tienen las fundaciones. Con todo, para que las funciones de verificación sirvan a los fines para los que han sido previstas, la presente ley otorga al órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública la potestad sancionadora e inspectora respecto a determinadas conductas asociadas a los requisitos que motivaron la declaración de utilidad pública.

Lo que justifica la intervención de la Administración de la Generalidad por medio del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones de utilidad pública es el hecho de que todas estas entidades persiguen finalidades de interés general, circunstancia que aporta un elemento sustancial y diferenciador respecto a otras entidades privadas con intereses particulares, que tienen ánimo de lucro y están sujetas a reglas de mercado. Y de aquí proviene la relevancia de la función de dichos órganos, que, como integrantes de la Administración, deben servir con objetividad a los intereses generales, de acuerdo con los principios de eficacia, legalidad y objetividad y con pleno sometimiento a la ley y al derecho reconocido por la Constitución.

El mundo fundacional y asociativo ha experimentado en los últimos años un notable incremento de su volumen de actividad y de presencia en la vida económica del país, en la realización de actividades de gran impacto, no solo social sino también económico. Este hecho ha comportado que la información que mueve sea cada vez más compleja y que sus estructuras se hayan profesionalizado fuertemente.

Ante el incremento de la presencia de las entidades privadas como coadyuvantes en la resolución de los retos de la sociedad actual, en que las organizaciones no gubernamentales cada vez tienen más peso, se impone una nueva regulación de acuerdo con las nuevas circunstancias descritas. Una regulación que respete la autonomía de gestión y funcionamiento de estas entidades, que les permita una actuación ágil y eficiente, y en la cual el Protectorado y el órgano de supervisión tengan las potestades debidas para alcanzar las finalidades pretendidas.

En este sentido, la presente ley configura el Protectorado y el órgano de supervisión tomando como base unas funciones que concuerdan con las técnicas que la moderna Administración pública ha ido adoptando en las últimas décadas, para que ambos órganos puedan plantear políticas públicas para abordar los nuevos retos del sector, desarrollando iniciativas orientadas a potenciar y fortalecer el tejido de estas entidades y, a la vez, proteger los intereses de los beneficiarios de las actividades de las entidades sujetas a su actuación. No en vano las entidades del tercer sector que, como la Administración, persiguen finalidades también de interés general son las colaboradoras naturales de la Administración, correlación y conjunción de intereses a que pretende dar respuesta y satisfacción la presente ley.

En este contexto, la regulación que contiene la presente ley articula el Protectorado y el órgano de supervisión basándose en criterios de libertad y responsabilidad de las entidades, así como de flexibilidad y agilidad de estos órganos, con la finalidad de alcanzar un adecuado equilibrio entre la autonomía de gestión y funcionamiento de las entidades sujetas a su acción y los necesarios mecanismos de asesoramiento, fomento y vela por el interés general, en concordancia con la voluntad del fundador y las finalidades de estas entidades. La presente ley persigue el fomento de la autorresponsabilidad de las entidades para poder hacer efectiva la mínima intervención administrativa.

El protagonismo que a lo largo de los años han ido adquiriendo las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, como entidades prestadoras de servicios de toda naturaleza en favor de los ciudadanos, ha puesto de manifiesto la necesidad de dotar a la Administración de los instrumentos adecuados para garantizar el uso y la destinación correctos de las ayudas y subvenciones públicas que a menudo perciben las entidades sin afán de lucro, así como de los fondos procedentes de la captación ciudadana y de los provenientes del mecenazgo privado. A tal fin, la presente ley articula una serie de medidas de fomento de los controles internos de las entidades y de responsabilización de los patrones, y otras medidas que pretenden establecer una cultura de transparencia y regularidad de actividades en garantía de los financiadores públicos y privados de las actuaciones de estas entidades. Y a la vez, otorga a los órganos administrativos las potestades necesarias para incrementar la colaboración interadministrativa e institucional para coordinar las funciones de seguimiento, control y supervisión, así como para actuar directamente cuando proceda.

Y, en la misma línea, la presente ley instaura en este ámbito una nueva potestad: la sancionadora, con la finalidad de que actúe como mecanismo disuasivo de las conductas contrarias a las obligaciones administrativas y como medida generadora de confianza para quienes contribuyen a la financiación de estas entidades. Se trata de un mecanismo ejecutivo que el ordenamiento pone en manos de las administraciones públicas para contribuir a que el proyecto fundacional o asociativo se desarrolle conforme al interés general y a la voluntad del fundador. Así, se tipifican las conductas infractoras en que más a menudo se aprecia que incurren las entidades y respecto a las cuales la potestad sancionadora se convierte en un mecanismo efectivo para evitar el uso de mecanismos de intervención más agresivos.

Esta nueva potestad se regula desde la perspectiva y la clara conciencia de la naturaleza privada de las fundaciones y, por lo tanto, con pleno respeto por la relación de sujeción especial de estas entidades establecida por el libro tercero.

Asimismo, en el marco de las nuevas políticas públicas dirigidas a la simplificación de trámites, se han establecido mecanismos para potenciar el uso de los medios electrónicos en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, así como la colaboración entre instituciones. Son ejemplo de ello las funciones que en materia de fundaciones se atribuyen a la Oficina de Gestión Empresarial, para que las fundaciones puedan hacer una única

presentación de las cuentas anuales ante las instituciones y los departamentos de la Generalidad que tienen títulos jurídicos transversales para su verificación.

II

La estructura de la presente ley se organiza en cinco títulos, nueve disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

El título I regula las disposiciones generales (capítulo I) y la transparencia (capítulo II).

El título II regula el Protectorado como el órgano que cumple la función de la Administración de velar por el recto ejercicio del derecho de fundación. A la vez, la presente ley declara explícitamente que el Protectorado cumple sus funciones con pleno respeto hacia la autonomía de gestión y funcionamiento de las fundaciones.

El título III regula el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, dado que las ventajas derivadas de la declaración justifican la implicación de la Administración. Es destacable que la regulación del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública que hace la presente ley, no amplía, en sentido estricto, el ámbito subjetivo del Protectorado establecido por el libro tercero del Código civil, ya que el título habilitante de esta circunstancia deriva de la aludida transferencia de las funciones sobre esta materia. En efecto, en lo que concierne al ámbito objetivo, debe ponerse de relieve que, tratándose el derecho de asociación de un derecho fundamental constitucionalmente reconocido, las funciones del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública reguladas por la presente ley se circunscriben a los aspectos estrictamente necesarios para el cumplimiento de las funciones transferidas: asesorar a las asociaciones que ya tienen esta condición para que mantengan el reconocimiento que se les ha otorgado, ejercer facultades de supervisión para asegurar dicha circunstancia y el cumplimiento de las obligaciones que derivan de ella, y revocar la mencionada condición cuando proceda, dadas las ventajas de mecenazgo que lleva asociadas.

El título IV regula el régimen jurídico de los actos del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública. Está organizado en cuatro capítulos.

El capítulo I establece el régimen jurídico. El capítulo II incorpora como novedad las relaciones del Protectorado con las entidades vinculadas a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. Define entidad vinculada a los efectos de la presente ley, tanto en lo que concierne a la obligación de comunicar la acumulación de cargos como al deber de presentar las cuentas de las entidades vinculadas y de las dominantes del grupo. A la vez, establece un régimen singular en materia de conflicto de intereses respecto a las entidades vinculadas que forman parte de un grupo, con el fin de hacer compatibles las consecuencias jurídicas de esta circunstancia con las finalidades pretendidas por las reglas de conflictos de intereses. Ciertamente, las relaciones, en el aspecto contable, de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública con otras entidades ya habían sido parcialmente reguladas por el Código civil de Cataluña, que establece la obligación para la fundación, si es la entidad dominante de un grupo, de formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo establecido por la legislación mercantil. La presente ley pretende posibilitar una visión más global de las situaciones en que concurren diversas entidades sin ánimo de lucro que actúan en la práctica con unos mismos criterios, ya que se considera conveniente disponer, en estos casos, de una mejor información que permita situar las distintas entidades y los distintos intereses confluentes. Asimismo, se establece como potestativo un régimen singular de rendición de cuentas para entidades que forman un grupo al amparo de la normativa mercantil, independientemente de la naturaleza jurídica de las entidades que lo conforman.

El capítulo III regula las relaciones de colaboración entre el Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública y los órganos de otras administraciones y otros organismos públicos con competencias de control y fiscalización, y entre aquellos y los notarios, a la vez que fomenta el uso de los medios electrónicos de consulta. El capítulo IV completa la regulación de la intervención temporal de las fundaciones que efectúa el artículo 336-4 del Código civil de Cataluña.

El título V regula la potestad inspectora y el régimen sancionador. Está organizado en dos capítulos.

El capítulo I regula la potestad inspectora del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, de los que determina, entre otros aspectos, el alcance, el contenido, las facultades y el procedimiento, como elementos de garantía de los sujetos inspeccionados y de seguridad jurídica para todos los actores que intervienen. La inspección, de acuerdo con el Código civil de Cataluña, es pertinente si existen indicios de irregularidades de cualquier índole, pero, por su trascendencia y por razones de seguridad jurídica, la presente ley ha optado por enumerar con carácter enunciativo y no limitativo los supuestos que facultan para el ejercicio de la potestad, como por ejemplo el hecho de no presentar las cuentas durante dos ejercicios, la falta de declaración responsable o de solicitud de autorización para hacer las operaciones que la requieren, el incumplimiento reiterado de los requerimientos del Protectorado o la destinación de recursos a gastos no relacionados con el objeto fundacional, entre otros. Se trata de una función de carácter planificado conforme a criterios objetivos, y no aleatorios, como había sucedido hasta la entrada en vigor de la presente ley.

El capítulo II regula el régimen sancionador aplicable a las infracciones reguladas por la presente ley en que incurran las entidades y a las sanciones de carácter administrativo. Esta regulación pretende llegar a ser un elemento de garantía del cumplimiento efectivo de la voluntad fundacional y asociativa y del correcto funcionamiento de la entidad. Siguiendo el régimen de responsabilidad establecido por el libro tercero, la presente ley hace responsables de las infracciones cometidas a los miembros de los órganos de gobierno y a las personas que ejercen funciones de dirección, en los casos en que la responsabilidad sea individualizable. La ley se limita a tipificar como infracciones un reducido número de supuestos, dado que las conductas infractoras más importantes ya tienen otros mecanismos indirectos de sanción establecidos por el libro tercero, como la imposibilidad de obtener subvenciones o la ineficacia de los actos, y, por lo tanto, la sanción que comportan se plantea como medida disuasiva. En cuanto a las sanciones establecidas, se complementan las de carácter económico con el cierre registral parcial y la amonestación, según el tipo de infracción. Para la graduación de las sanciones, destaca la inclusión del hecho de que la entidad se nutra de fondos públicos o fondos provenientes de captación pública, dada la naturaleza de estas entidades y la finalidad que persigue la acción protectora que, hacia ella, ejerce el correspondiente órgano.

De las nueve disposiciones adicionales, cabe destacar las relativas a la presentación unificada de cuentas, que se articula como un mecanismo para hacer efectivo el derecho de los ciudadanos a no presentar documentos que ya tenga la Administración y a obtener información y hacer trámites desde una ventanilla única.

La disposición transitoria única regula el régimen transitorio del deber de comunicación de la acumulación de cargos.

En virtud de la disposición derogatoria única, se deroga la Ley 5/2001, de 2 de mayo, de fundaciones, que mantenía vigente algún precepto no derogado por la Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas, y la disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2008, que establece las funciones que corresponden al Protectorado mientras el Parlamento no apruebe una ley del Protectorado.

En cuanto a las disposiciones finales, es remarcable la que contiene el mandato dirigido a los departamentos de la Generalidad para que adopten las actuaciones organizativas y tecnológicas correspondientes que permitan la interoperabilidad de los sistemas y aplicaciones para hacer efectivos los mandatos de la presente ley. También son destacables las modificaciones de varios artículos del Código civil: por una parte, para adecuar a la presente ley la normativa que le sirve de base, como por ejemplo el libro tercero, y, por otra, para enmendar algunas disfunciones técnicas que se han detectado. Por este motivo, se modifican los artículos 315-2, 315-8, 331-6, 332-13, 333-2, 333-11 y 335-1.

TÍTULO I

Disposiciones generales y transparencia

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto.*

El objeto de la presente ley es regular el contenido y el alcance de las funciones del Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones de utilidad pública y el régimen jurídico que les es de aplicación.

Artículo 2. *Naturaleza jurídica y dependencia funcional del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

1. El Protectorado es el órgano de la Administración que tiene encomendada la función de velar por el recto ejercicio del derecho de fundación y de asegurar que el funcionamiento de las fundaciones se ajuste a la legalidad vigente, en los términos establecidos por el artículo 336-2 del Código civil de Cataluña.
2. El Protectorado ejerce sus funciones por medio de los órganos del departamento competente en materia de fundaciones y, en cuanto a las fundaciones especiales, por medio de dicho departamento y el departamento competente en materia de cajas de ahorros, en los términos establecidos por el artículo 67 del texto refundido de la Ley de cajas de ahorros de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo 1/2008, de 11 de marzo.
3. El órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública es el encargado de velar por el mantenimiento de los requisitos que motivaron la declaración de utilidad pública.
4. El órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública ejerce sus funciones por medio de los órganos del departamento competente en materia de asociaciones.

Artículo 3. *Ámbito de actuación.*

La Administración de la Generalidad ejerce sus potestades sobre las siguientes fundaciones y asociaciones:

a) Las fundaciones que realizan mayoritariamente su actividad en Cataluña y, en lo que les sea de aplicación de acuerdo con el libro tercero del Código civil de Cataluña, las delegaciones de fundaciones extranjeras.
b) Las fundaciones especiales a que se refiere el texto refundido de la Ley de cajas de ahorros de Cataluña.
c) Las asociaciones declaradas de utilidad pública sometidas a la legislación catalana.

CAPÍTULO II

Transparencia

Artículo 4. *Concepto y sujetos responsables.*

1. La transparencia es un bien público esencial que contribuye a generar la confianza de la sociedad en las entidades y responde al compromiso ético de las mismas de rendir cuentas ante los ciudadanos y los grupos de interés.
2. Corresponde a las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública hacer efectiva la transparencia de sus organizaciones. La aprobación de los distintos instrumentos de transparencia debe comunicarse al Protectorado o al órgano de supervisión de las asociaciones de utilidad pública, según corresponda.

Artículo 5. *Alcance de la transparencia.*

1. La transparencia ha tener un alcance suficiente para permitir a los ciudadanos, a los grupos de interés y a las administraciones el acceso a información relevante, actualizada y veraz sobre la entidad. La información debe ser fácilmente localizable en la web de la entidad y en otros medios accesibles al público.

2. El nivel de sujeción de las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública a los instrumentos de transparencia establecidos por el presente capítulo debe fijarse mediante orden del consejero del departamento competente en materia de fundaciones y asociaciones, en función de la dimensión de las entidades y del origen de las fuentes de financiación.

3. Para determinar el nivel de sujeción de las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública a los instrumentos de transparencia en función de su dimensión, es preciso tener en cuenta la tipología de entidades establecida por el Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña. Junto con la tipología de entidades, debe tenerse también en cuenta, como circunstancia diferenciadora, los casos en que las entidades están legalmente obligadas a hacer auditar sus cuentas.

4. Para determinar el nivel de sujeción de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública a los instrumentos de transparencia en función del origen de las fuentes de financiación, deben tenerse en cuenta los casos en que al menos el 40 % de los ingresos de las entidades provienen de las administraciones públicas por medio de subvenciones, convenios o cualquier tipo de contrato de prestación de servicios, así como si han recibido ingresos de cualquier tipo provenientes de cualquier administración pública por un valor superior a 60.000 euros en el conjunto del ejercicio. Deben tenerse en cuenta también, como circunstancia diferenciadora, los casos en que las entidades están sujetas al control financiero de la Intervención General de la Generalidad y de la Sindicatura de Cuentas.

Artículo 6. *Información relevante.*

1. Los datos sobre la misión de la entidad, la estructura directiva y de gobierno y los resultados de las actividades realizadas son información relevante.

2. Puede formar parte de la información relevante la información relativa a:

a) Los fines de las entidades y sus actividades.
b) Las principales líneas estratégicas de actuación.
c) Los estatutos, la composición de los órganos de gobierno y del equipo directivo, y la estructura organizativa.
d) La web y las direcciones de correo postal y electrónico a las que puede dirigirse el público en general.
e) El programa y la memoria anual de actividades.
f) El colectivo de beneficiarios atendidos.
g) Los estados financieros, las auditorías, si proceden, y la memoria económica.
h) El código de buen gobierno y buenas prácticas de gestión.
i) El balance social.
j) El informe de gobierno corporativo.
k) El informe anual del código de conducta.
l) Los concursos, los contratos y las licitaciones.
m) Las demás cuestiones que establezcan las leyes.

TÍTULO II

El Protectorado

Artículo 7. *Finalidades del Protectorado.*

1. El Protectorado vela por el cumplimiento de las finalidades fundacionales, las disposiciones legales y los estatutos de las fundaciones y por el respeto de la voluntad fundacional.

2. El Protectorado ejerce sus funciones respetando la autonomía de gestión y funcionamiento de las fundaciones.

Artículo 8. *Funciones de asesoramiento.*

1. Corresponden al Protectorado las funciones de asesoramiento en los términos establecidos por el Código civil de Cataluña.
2. Corresponde al Protectorado atender las consultas de interés general que le hagan las personas que tengan un interés legítimo si no comportan una precalificación de actos, negocios y documentos.

Artículo 9. *Funciones de registro.*

1. Corresponden al Protectorado las siguientes funciones de registro:

a) Resolver las solicitudes de inscripción de las fundaciones, de los fondos especiales y de las delegaciones de entidades reguladas por otras leyes que deban inscribirse en Cataluña.
b) Calificar el contenido de los actos inscribibles, de acuerdo con lo que resulta de los documentos en virtud de los que se solicita la inscripción y de los asentamientos registrales.
c) Resolver las solicitudes de las modificaciones de estatutos, la fusión, la escisión y la disolución de las fundaciones y de sus fondos especiales.
d) Certificar y emitir notas simples informativas sobre los asentamientos registrales. La publicidad del registro se hace efectiva por medios electrónicos.
e) Garantizar el acceso efectivo a los datos del registro.
f) Los demás actos a que se refiere el artículo 315-2 del Código civil de Cataluña.

Artículo 10. *Funciones de supervisión.*

Corresponden al Protectorado, en materia de supervisión y tutela de las fundaciones, las siguientes funciones:

a) Velar por el cumplimiento efectivo de la voluntad fundacional, de las disposiciones legales y de los estatutos, mediante la verificación de las cuentas anuales y los demás instrumentos establecidos por las leyes.
b) Verificar que los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a las finalidades fundacionales.
c) Comprobar que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de beneficiarios.
d) Autorizar los actos para los que el libro tercero del Código civil de Cataluña establece esta modalidad de supervisión.
e) Recibir la información de los actos con trascendencia económica que las fundaciones deben comunicar de acuerdo con el Código civil de Cataluña.
f) Verificar la conformidad de los datos de las declaraciones responsables.
g) Ejercer la acción de responsabilidad contra los patrones en los supuestos establecidos por el Código civil de Cataluña.
h) Ejercer la acción de impugnación de acuerdos, decisiones o actos contrarios a la ley o a los estatutos o que lesionen el interés de la fundación o de los fondos especiales.
i) Ejercer las funciones de suplencia en los supuestos establecidos por el Código civil de Cataluña.
j) Emitir los requerimientos para que el patronato adopte las medidas necesarias para corregir las situaciones de incumplimiento a que se refieren las leyes.
k) Interpretar, suplir e integrar la voluntad fundacional, a petición del órgano de gobierno de la fundación o de oficio, en los supuestos establecidos por el Código civil de Cataluña.
l) Ejercer las funciones de inspección.
m) Instar la intervención temporal y ejercer las acciones judiciales pertinentes.
n) Ejercer la potestad sancionadora en los términos establecidos por la presente ley.
o) Las demás que le atribuyen las leyes.

Artículo 11. *Funciones de suplencia y de nombramiento de patrones.*

1. El Protectorado, como garante del correcto ejercicio del derecho de fundación, puede ejercer las funciones de suplencia y de nombramiento de patrones que le reconoce el Código civil de Cataluña.
2. El Protectorado, mientras cumple las funciones de suplencia, debe adoptar, si es preciso, las medidas provisionales necesarias para proteger el patrimonio destinado a la fundación y la voluntad de la persona fundadora.

TÍTULO III

Órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública

Artículo 12. *Supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

1. Las funciones de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública corresponden al órgano competente en materia de asociaciones, el cual debe velar por el mantenimiento de los requisitos y las condiciones que motivaron la declaración de utilidad pública.
2. El órgano competente que ejerce las funciones de supervisión, sin perjuicio de lo establecido por el apartado 1, debe respetar la autonomía de gestión y funcionamiento de las asociaciones declaradas de utilidad pública, si bien debe promover la creación de órganos de control interno, con la finalidad de que lleven a cabo acciones de control sobre la gestión y regularidad de los procesos y procedimientos internos de actuación.

Artículo 13. *Funciones de asesoramiento y registro.*

Corresponden al órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública las siguientes funciones de asesoramiento y registro:

a) Asesorar a las asociaciones declaradas de utilidad pública sobre aspectos legales que inciden en el mantenimiento de los requisitos que motivaron su declaración de utilidad pública.
b) Ejercer las funciones de registro a que se refiere el artículo 315-2 del Código civil de Cataluña.
c) Dar publicidad a la declaración de utilidad pública de las asociaciones y de las finalidades que persiguen y, en su caso, de la revocación de la declaración.

Artículo 14. *Funciones de supervisión.*

1. Corresponden al órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública las siguientes funciones de supervisión:

a) Requerir a la asociación que adopte las medidas pertinentes para solucionar las deficiencias y corregir las situaciones de incumplimiento, antes de ejercer las demás potestades establecidas por la presente ley.
b) Revocar la declaración de utilidad pública de la asociación, previa instrucción del correspondiente procedimiento, en los siguientes supuestos:

1.º El incumplimiento de la presentación de las cuentas anuales.
2.º La rendición de cuentas efectuada sin respetar la normativa vigente.
3.º La falta de presentación de los informes que le sean requeridos sobre las actividades que realiza en cumplimiento de sus finalidades.
4.º La destinación de recursos, según los informes a que se refiere el supuesto 3.º, a gastos claramente no relacionados con las actividades que permitieron la obtención de la declaración de utilidad pública.
5.º El indicio de irregularidades, deducido de los informes a que se refiere el supuesto 3.º, respecto a las ayudas, los avales, los préstamos o las subvenciones de carácter público percibidos.
6.º La pérdida de cualquiera de los requisitos necesarios para obtener y mantener vigente la declaración de utilidad pública.

2. El órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública ejerce la función de supervisión por medio, entre otros instrumentos, de la verificación de las cuentas anuales y de las demás fuentes de información a su alcance, que comprende examinar la documentación presentada y comprobar que se adecua a la normativa vigente. A tal fin, el órgano competente en materia de asociaciones también puede solicitar aclaraciones a los miembros de los órganos de la asociación, consultar la documentación que fundamentó la declaración de utilidad pública y solicitar que se actualicen los certificados relativos al cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social y sobre el censo de actividades económicas.

TÍTULO IV

Régimen jurídico de los actos del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública

CAPÍTULO I

Régimen jurídico

Artículo 15. *Órganos competentes.*

1. Corresponde al consejero del departamento competente en materia de fundaciones y asociaciones resolver los siguientes procedimientos:

a) Inscripción, modificación, fusión, escisión, transformación y disolución de fundaciones.
b) Traslados de protectorado de las fundaciones.
c) Inscripción de fondos especiales.
d) Ejercicio de las acciones judiciales y solicitud de intervención temporal de las fundaciones y de adopción de medidas cautelares.
e) Declaración de utilidad pública de las asociaciones y revocación de la declaración.

2. Corresponde al director general que ejerce las funciones del Protectorado resolver los procedimientos no incluidos en el apartado 1.

Artículo 16. *Recursos.*

1. Las resoluciones del consejero del departamento competente en materia de fundaciones y asociaciones agotan la vía administrativa. Contra estas resoluciones puede interponerse recurso potestativo de reposición, en los términos establecidos por la legislación del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, o bien directamente un recurso contencioso-administrativo en los términos establecidos por la legislación de la jurisdicción contencioso-administrativa.
2. Contra las resoluciones dictadas por la unidad directiva competente en materia de fundaciones y asociaciones puede interponerse recurso de alzada ante el consejero competente, en los términos establecidos por la legislación del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

CAPÍTULO II

Entidades vinculadas a las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública

Artículo 17. *Entidades vinculadas y conflicto de intereses.*

1. Son entidades vinculadas, a los efectos de la presente ley, las personas jurídicas en que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que los miembros de los respectivos órganos de gobierno coincidan en más de un 30 % según los criterios establecidos por el artículo 312-9.3 del Código civil de Cataluña.
b) Que las operaciones con trascendencia económica entre estas entidades representen más del 20 % del total de gastos del ejercicio contable anual de cualquiera de ellas.

c) Que el inmovilizado de una de las entidades provenga o haya sido aportado en más de un 30 % por otra entidad.

2. A las entidades vinculadas que integran un grupo no les son de aplicación las reglas relativas al conflicto de intereses del artículo 312-9 del Código civil de Cataluña, cuando hagan operaciones entre ellas.

3. Las operaciones hechas entre las entidades vinculadas a que se refiere el apartado 2 deben hacerse constar en la memoria anual de actividades de las entidades que regula el libro tercero del Código civil de Cataluña.

Artículo 18. *Acumulación de cargos.*

1. Los miembros de los órganos de gobierno y las personas con funciones de dirección o con funciones delegadas de los órganos de gobierno de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que tengan poder de decisión directa o indirectamente en alguna entidad vinculada a estas deben comunicar esta circunstancia a los órganos de gobierno de las entidades afectadas y al Protectorado.

2. En el supuesto a que se refiere la letra a del apartado 1 del artículo 17, la comunicación de la acumulación de cargos debe hacerse en el plazo de un mes a contar del momento en que se produce la acumulación de cargos. En los supuestos de vinculación a que se refieren las letras b y c del apartado 1 del artículo 17, si comportan el ejercicio de funciones de gobierno o dirección en la entidad vinculada, la comunicación debe hacerse en el plazo de un mes a contar de la fecha de cierre del ejercicio contable en que se produce la correspondiente circunstancia.

Artículo 19. *Cuentas de las entidades vinculadas y de las entidades dominantes de un grupo.*

1. Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que sean entidades vinculadas deben presentar las cuentas anuales junto con las de las entidades con que se vinculan.

2. Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública dominantes de un grupo integrado por sociedades de capital que, de acuerdo con el Código civil de Cataluña, deben formular las cuentas consolidadas pueden optar por presentarlas ante el Protectorado de acuerdo con lo establecido por el apartado 1. Son entidades dominantes de un grupo las que cumplen los requisitos establecidos por el artículo 42 del Código de comercio.

CAPÍTULO III

Deber de colaboración

Artículo 20. *Colaboración con el Protectorado y con el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

1. Las administraciones e instituciones públicas competentes para fiscalizar y verificar las cuentas de las fundaciones y adoptar las medidas consiguientes de acuerdo con sus ordenamientos sectoriales deben comunicar al Protectorado las medidas correctoras y los actos de intervención que adopten en esta materia.

2. El Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública deben mantener vías de colaboración permanentes con las corporaciones representativas de los notarios y los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles, con la finalidad de alcanzar la necesaria coordinación de las competencias respectivas, en beneficio de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública.

3. Los notarios, sin perjuicio de los instrumentos de colaboración y cooperación a que se refiere el apartado 2, además de las obligaciones establecidas por la normativa notarial y el libro tercero del Código civil de Cataluña, deben enviar de oficio al Protectorado una copia auténtica electrónica de las escrituras en que eleven a públicos actos inscribibles en el Registro de Fundaciones. En todos los casos deben utilizarse medios telemáticos.

4. El Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, en el ejercicio de sus funciones, pueden solicitar información o asistencia a los órganos y entidades de las administraciones públicas, y a otras instituciones y corporaciones.

Artículo 21. *Colaboración entre administraciones públicas.*

1. El Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública deben comunicar a la Administración tributaria el incumplimiento por parte de las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública de la obligación de presentar las cuentas y las posibles irregularidades tributarias detectadas.
2. El Protectorado puede dirigirse a las autoridades que ejercen las funciones de protectorado de entidades no sujetas a la legislación catalana para pedirles la información y la colaboración necesarias si dichas entidades realizan actividades en Cataluña.
3. El Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública deben poner a disposición de las administraciones públicas que lo soliciten, de acuerdo con los medios que se determinen por reglamento, al menos, la siguiente información:

a) Los datos sobre la presentación de cuentas de cada fundación o asociación de utilidad pública, con la especificación de los ejercicios pendientes de presentación.
b) Las sanciones impuestas y las actuaciones administrativas o judiciales ejercidas por el Protectorado o el órgano de supervisión, con la especificación de las resoluciones dictadas y de su firmeza.
c) Las subvenciones recibidas por las entidades que hayan sido comunicadas por las administraciones al Protectorado y al órgano de supervisión.
d) Los balances sociales de las entidades, si los han aportado al Protectorado o al órgano de supervisión.

CAPÍTULO IV

Intervención temporal de las fundaciones

Artículo 22. *Intervención temporal de las fundaciones.*

La solicitud de intervención judicial a que se refiere el artículo 336-4 del Código civil de Cataluña debe incluir los hechos que la motivan, las medidas que se proponen, el plazo de intervención y, si procede, las personas o entidades que se proponen para ejercer temporalmente las funciones del patronato. Si procede, la solicitud puede incluir la petición de medidas cautelares, incluida la suspensión de los patrones, si la gravedad de las irregularidades y la salvaguardia de los intereses de la fundación lo aconsejan.

TÍTULO V

Potestad inspectora y régimen sancionador

CAPÍTULO I

Potestad inspectora del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública

Artículo 23. *Alcance y contenido de la potestad inspectora del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública.*

1. El Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública ejercen la potestad inspectora con el fin de velar por el recto ejercicio del derecho de fundación y por el mantenimiento de los requisitos en que se fundamenta la declaración de utilidad pública.
2. Las causas de inspección de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública son, entre otras, las siguientes:

a) No presentar las cuentas anuales de las fundaciones y de sus entidades vinculadas o de las asociaciones y, cuando corresponda, la auditoría externa, en los plazos legalmente establecidos.

b) Hacer operaciones sin la autorización previa en los casos en que esta sea preceptiva, o hacer operaciones sujetas a declaración responsable sin haberla adoptado y presentado previamente en los términos establecidos por el artículo 332-13 del Código civil de Cataluña.

c) Desatender los requerimientos del Protectorado y del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, o responder a ellos de modo notoriamente insuficiente. Se considera respuesta notoriamente insuficiente el hecho de que los miembros del órgano de gobierno de las entidades no informen sobre los elementos respecto a los cuales han sido requeridos a hacerlo.

d) Incumplir las condiciones que han motivado el otorgamiento de ayudas, avales o subvenciones o cometer otras irregularidades relacionadas con dichos actos.

e) No renovar los miembros de los órganos de gobierno de las entidades dos años después del momento en que se produce el vencimiento de los nombramientos de los órganos de gobierno.

f) Incumplir el deber de cubrir las vacantes que se produzcan en el patronato, de modo que se dificulte la realización de las actividades fundacionales.

g) No respetar el régimen de incompatibilidades en los nombramientos de personal directivo o en la realización de actos, contratos, prestaciones y servicios de cualquier tipo que infrinjan las incompatibilidades personales establecidas por la legislación aplicable.

h) No responder, de forma reiterada, a los requerimientos del Protectorado, o presentar una respuesta notoriamente insuficiente.

i) Mantener una inactividad continuada durante al menos dos ejercicios consecutivos, a pesar de que la entidad haya sido requerida para enmendar el defecto por el órgano competente.

j) No destinar el porcentaje establecido por la ley al cumplimiento de las finalidades de la fundación o la asociación, a pesar de haber sido requerida para enmendar el defecto por el órgano competente.

k) Sufrir un deterioro de los fondos propios que incapacite a la fundación o la asociación para cumplir las finalidades fundacionales o asociativas, a pesar de haber sido requerida para enmendar el defecto por el órgano competente.

l) Destinar recursos a gastos no relacionados directamente con el objeto fundacional o asociativo, o desproporcionados respecto al volumen de ingresos.

m) Cualquier actuación de los patronatos o personas con responsabilidades directivas de la fundación o el órgano de gobierno de las asociaciones que ponga de manifiesto una actuación contraria a los intereses de la entidad o a sus finalidades.

Artículo 24. *Planificación de la actividad inspectora.*

1. El Protectorado y el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública deben aprobar anualmente un plan de actuaciones inspectoras formulado de acuerdo con criterios objetivos que deben hacer públicos.

2. La planificación de la actividad inspectora debe tomar en consideración el hecho de que las entidades se financien con subvenciones u otros ingresos de carácter público y con campañas de captación pública de fondos.

Artículo 25. *Facultades inspectoras.*

1. El ejercicio de las funciones de inspección de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública comprende, al menos, las siguientes facultades:

a) El acceso a datos, registros y libros de la fundación o de la asociación, así como a la documentación contenida en cualquier tipo de soporte que esté relacionada con la actividad fundacional o asociativa y los actos que deben ser verificados.

b) El requerimiento de información al patronato y a las personas con funciones de dirección de la fundación o de la asociación.

c) La verificación de la destinación y el uso adecuados del patrimonio y de los recursos fundacionales o asociativos.

2. El Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, si en el marco de la inspección detecta indicios de irregularidades sobre ayudas, avales, préstamos o subvenciones de carácter público percibidos por la entidad, debe comunicarlo a la administración o institución otorgante, para que actúe de acuerdo con lo dispuesto por la normativa sectorial y los títulos jurídicos por los que se ha regido la concesión, sin perjuicio de su comunicación también, si procede, a otros organismos administrativos o judiciales.

Artículo 26. *Obligaciones y prerrogativas del personal inspector.*

Las funciones de inspección son ejercidas por el personal de la Administración que goza de las facultades, prerrogativas y obligaciones establecidas por el artículo 89.2 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña.

Artículo 27. *Deber de colaboración.*

Los patrones y las personas con funciones de dirección de las fundaciones y de las asociaciones tienen el deber de colaborar con el Protectorado o con el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública y, si son requeridas, deben presentarse en el lugar, el día y la hora señalados para practicar las correspondientes actuaciones, y deben aportar la documentación que les sea solicitada, de acuerdo con lo establecido por el artículo 89.3 de la Ley 26/2010.

Artículo 28. *Suspensión de la publicidad de las cuentas.*

El Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, mediante resolución motivada, puede suspender la publicidad de las cuentas de la fundación o de la asociación declarada de utilidad pública hasta que concluyan las actuaciones del procedimiento inspector si, durante este procedimiento, se aprecian circunstancias que impiden alcanzar adecuadamente la finalidad de la actuación inspectora, previa ponderación de los intereses que puedan resultar afectados, para asegurar la eficacia de la resolución final que pueda dictarse.

Artículo 29. *Procedimiento de inspección.*

1. El procedimiento de inspección puede ser iniciado de oficio o a instancia de una persona física o jurídica que lo solicite de forma motivada si el Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública lo consideran pertinente.
2. La resolución de inicio del procedimiento de inspección debe notificarse a la fundación o a la asociación declarada de utilidad pública. En la notificación debe indicarse la fecha de inicio de las actuaciones.
3. Debe levantarse acta de las actuaciones de inspección. Esta acta tiene naturaleza de documento público y el valor probatorio que le otorga la Ley 26/2010.
4. El acta de inspección debe contener, como mínimo, los siguientes datos:

a) El lugar, la fecha y la hora de la inspección.
b) Los datos identificadores de la entidad inspeccionada.
c) La identificación del personal inspector y de las demás personas que han intervenido en la actuación.
d) La descripción de los actos de inspección.
e) La descripción de los hechos causantes de la presunta infracción o irregularidad, con la indicación de las personas físicas o jurídicas presuntamente responsables, siempre que se conozcan, y de los preceptos legales y normativos que se consideren infringidos.

5. Una vez finalizadas las actuaciones inspectoras e inmediatamente antes de dictar la propuesta de finalización de las mismas, debe enviarse el acta al patronato de la fundación o a la asociación declarada de utilidad pública y, si procede, a la persona física responsable, para que formulen alegaciones y presenten los documentos y las justificaciones que estimen pertinentes en un plazo de quince días.

6. El Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, una vez transcurrido el trámite de audiencia a que se refiere el apartado 5, debe dictar la correspondiente resolución sobre el procedimiento de inspección y determinar, si procede, las medidas que deben adoptarse para enmendar las irregularidades cometidas, restablecer el respeto de la voluntad fundacional y ejercer acciones judiciales, si proceden.

7. Las actuaciones del procedimiento de inspección deben concluir en el plazo de un año a contar de la fecha de la resolución de inicio del procedimiento. Dicho plazo puede ampliarse excepcionalmente mediante resolución motivada, atendiendo al volumen de operaciones de la entidad o la complejidad especial de la actividad inspectora, por un período de seis meses adicionales. La resolución de cierre debe dictarse y notificarse en este período.

8. La entrada de los inspectores en los locales de la fundación o de la asociación declarada de utilidad pública debe hacerse cumpliendo estrictamente la normativa aplicable.

CAPÍTULO II

Régimen sancionador de las fundaciones y de las asociaciones declaradas de utilidad pública

Artículo 30. *Potestad sancionadora.*

1. Corresponde al Protectorado o al órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública el ejercicio de la potestad sancionadora para determinar las responsabilidades derivadas de los hechos y omisiones tipificados como infracciones por la presente ley.

2. El régimen jurídico aplicable a los procedimientos sancionadores que se incoen debido a las infracciones administrativas tipificadas por la presente ley es el establecido por la Ley 26/2010 y el Decreto 278/1993, de 9 de noviembre, sobre el procedimiento sancionador de aplicación a los ámbitos de competencia de la Generalidad.

Artículo 31. *Sujetos responsables.*

1. Son sujetos responsables de la comisión de las infracciones tipificadas por la presente ley los patrones o las personas que ejercen funciones de dirección en la fundación o la asociación declarada de utilidad pública, siempre y cuando su responsabilidad individual en la comisión de la infracción sea determinable.

2. Si la responsabilidad no puede imputarse a una o más personas determinadas, responden todos los miembros del órgano correspondiente de la fundación o la asociación declarada de utilidad pública, salvo los siguientes:

a) Los que se han opuesto al acuerdo haciéndolo constar en el acta y no han intervenido en su ejecución.

b) Los que no han intervenido en la adopción ni en la ejecución del acuerdo, siempre y cuando hayan hecho todo cuanto era posible para evitar el daño o, al menos, se hayan opuesto formalmente al saberlo.

3. La responsabilidad administrativa derivada del procedimiento sancionador es compatible con la exigencia al infractor de la reposición de la situación alterada a su estado original y de la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, de conformidad con lo dispuesto, a tal efecto, por el artículo 130 de la Ley del Estado 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Artículo 32. *Tipificación de las infracciones.*

1. Son infracciones las acciones y omisiones tipificadas como tales por la presente ley.
2. Las infracciones se clasifican en muy graves, graves y leves.

Artículo 33. *Infracciones muy graves.*

Son infracciones muy graves las siguientes acciones u omisiones:

a) Ejecutar acuerdos o hacer actos que requieren la autorización del Protectorado o del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública sin haberla obtenido, o ejecutar acuerdos o hacer actos sujetos a declaración responsable sin haberla adoptado y presentado en los términos establecidos por el libro tercero del Código civil de Cataluña.

b) Acordar la presentación de una solicitud de autorización o una declaración responsable con el contenido falseado.

c) Obstruir la función de supervisión y de inspección del Protectorado o del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública.

d) Incumplir el deber de comunicación o de abstención en caso de conflicto de intereses si resultan lesionados los intereses de la fundación o de la asociación declarada de utilidad pública.

e) Incurrir en una causa que justifique la solicitud de intervención judicial.

f) Presentar las cuentas anuales ante el Protectorado con un patronato con un número de miembros inferior al establecido para constituirlo válidamente y adoptar acuerdos.

g) La comisión de una cuarta infracción calificada como grave si en el plazo de los dos años inmediatamente anteriores se ha sido sancionado, mediante resolución firme, por la comisión de tres infracciones graves que no han sido canceladas.

Artículo 34. *Infracciones graves.*

Son infracciones graves las siguientes acciones u omisiones:

a) Incumplir el deber de aprobar y presentar las cuentas anuales de la fundación o de la asociación declarada de utilidad pública y sus entidades vinculadas y, si procede, de la auditoría externa, en el plazo legalmente establecido.

b) Incumplir la obligación de renovación o elección de los miembros de los órganos de gobierno de las entidades si ello supone la imposibilidad de adoptar acuerdos.

c) Incumplir el deber de acreditar ante el Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública la perfección del acto o contrato objetos de la declaración responsable, sin atender al requerimiento realizado sobre esta materia.

d) Desatender los requerimientos o las órdenes del Protectorado o del órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública relativos a la aplicación de los fondos y recursos de la fundación o de la asociación o de los fondos especiales.

e) Incumplir los deberes contables y el deber de llevar los libros de acuerdo con las leyes.

f) No solicitar la inscripción de actos inscribibles en el plazo legalmente establecido.

g) Desatender o responder de modo notoriamente insuficiente los demás requerimientos efectuados por el Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública. Se considera notoriamente insuficiente el hecho de que los patrones no informen sobre elementos respecto a los cuales han sido requeridos a hacerlo.

h) Actuar con una realidad extrarregistral que comporte romper el trato sucesivo y que afecte a los estatutos de la fundación y a la composición del patronato.

i) La comisión de una cuarta infracción calificada como leve si en el plazo de los dos años inmediatamente anteriores se ha sido sancionado, mediante resolución firme, por la comisión de tres infracciones leves que no han sido canceladas.

Artículo 35. *Infracciones leves.*

Son infracciones leves las siguientes acciones u omisiones:

a) Desatender los requerimientos de información formulados por el Protectorado o por el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública, en el plazo establecido.

b) Incumplir el deber de comunicar al Protectorado o al órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública los actos y acuerdos sujetos a esta obligación, de acuerdo con lo establecido por el libro tercero del Código civil de Cataluña.

c) Incumplir el deber de acreditar ante el Protectorado o el órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública la perfección del acto o el contrato objeto de la declaración responsable.

Artículo 36. *Sanciones.*

1. Las infracciones muy graves son sancionadas con:

a) Una multa de más de 4.000 euros y hasta 20.000 euros.
b) La imposibilidad de obtener ayudas y subvenciones de la Administración de la Generalidad durante un año.

2. La infracción muy grave tipificada por la letra a del artículo 33, además de las sanciones establecidas por el apartado 1, puede sancionarse con la pérdida de los beneficios derivados de la publicidad registral y el cierre registral parcial, en los términos establecidos por el artículo 336-3 del Código civil de Cataluña.
3. Las infracciones graves son sancionadas con una multa de entre 1.000 y 4.000 euros.
4. Las infracciones graves tipificadas por las letras a, b y c del artículo 34, además de la sanción establecida por el apartado 3, pueden sancionarse con la imposibilidad de obtener ayudas y subvenciones de la Administración de la Generalidad durante un año.
5. La infracción grave tipificada por la letra b del artículo 34, si no se enmienda la falta, comporta, además de las sanciones establecidas por los apartados 3 y 4, la incoación de oficio del procedimiento administrativo para declarar la inactividad de la entidad.
6. Las infracciones leves son sancionadas con una amonestación.

Artículo 37. *Graduación de las sanciones.*

1. La imposición de las sanciones establecidas por el artículo 36 se rige por el principio de proporcionalidad, atendiendo a la capacidad económica de la entidad a la que pertenecen las personas sancionadas y a la gravedad de la acción u omisión constitutiva de infracción, y debe tener en cuenta la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.
2. Las circunstancias agravantes a que se refiere el apartado 1 son las siguientes:

a) La intencionalidad o la negligencia notorias en la conducta de los infractores.
b) La reincidencia o reiteración de las infracciones. Se entiende por reincidencia el hecho de haber cometido dos o más infracciones que hayan sido sancionadas con sanciones distintas mediante resolución firme, y se entiende por reiteración el hecho de haber cometido dos o más infracciones que hayan sido sancionadas con sanciones iguales mediante resolución firme.
c) El hecho de que la fundación se nutra de fondos obtenidos por medio de campañas de captación pública o de subvenciones u otros ingresos de carácter público.
d) El carácter profesional de la gestión de la fundación o de la asociación y el carácter retribuido del cargo ejercido.
e) La trascendencia económica y social de la infracción y los perjuicios causados.

3. Las circunstancias atenuantes a que se refiere el apartado 1 son las siguientes:

a) La enmienda de las deficiencias causantes de la infracción durante la tramitación del expediente sancionador.
b) El hecho de que la infracción cometida no haya causado daño a la entidad o a terceros.
c) El hecho de que la entidad tenga un código de buenas prácticas, un código ético o un código de buen gobierno, si no es obligatorio.

4. La imposición de las sanciones debe tener en cuenta que la comisión de la infracción no resulte más beneficiosa al sujeto responsable que el cumplimiento de las normas infringidas.
5. En los casos en que la infracción obedezca a una causa que pueda resolverse con un acuerdo con las entidades y los responsables del Protectorado, y que así esté establecido legalmente, puede recurrirse a la mediación para evitar la imposición de sanciones o reducir su alcance. No puede existir mediación si se da alguna de las circunstancias agravantes a que se refiere el apartado 2.

Artículo 38. *Competencia para imponer sanciones.*

Los órganos competentes para imponer las sanciones establecidas por la presente ley son los siguientes:

a) El consejero del departamento competente en materia de fundaciones y asociaciones, si se trata de infracciones muy graves.
b) El director general competente en materia de fundaciones y asociaciones, si se trata de infracciones graves y leves.

Artículo 39. *Inscripción de las sanciones.*

1. Las sanciones, junto con los motivos que las causaron, deben inscribirse en la hoja registral de la fundación o de la asociación declarada de utilidad pública, mediante nota marginal, una vez han adquirido firmeza en vía administrativa.
2. La anotación se cancela de oficio una vez transcurrido un plazo de igual duración que el correspondiente a la prescripción de la sanción.
3. Debe asegurarse el derecho de las personas que hayan sido sancionadas a ser informadas de la anotación registral que se practique y del plazo de cancelación de la misma.

Artículo 40. *Prescripción de las infracciones y las sanciones.*

El régimen de prescripción de las infracciones y sanciones establecidas por la presente ley es el regulado por el artículo 132 de la Ley del Estado 30/1992.

Artículo 41. *Derechos de los inspeccionados y sancionados.*

1. Los procedimientos de sanción e inspección deben sujetarse a lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley 26/2010.
2. Los órganos inspectores y sancionadores no pueden resolver en ningún caso los procedimientos que hayan tramitado.
3. Si existe identidad de hechos, personas y acciones, prevalecen las actuaciones de la jurisdicción penal y se suspende el procedimiento administrativo mientras no se resuelvan las actuaciones penales, una vez la autoridad judicial haya incoado el proceso penal que corresponda.

Disposición adicional primera. *Traslado de registro de fundaciones y asociaciones.*

Las fundaciones y las asociaciones inscritas en un registro del Estado o de otra comunidad autónoma que pasen a ejercer sus funciones mayoritariamente en Cataluña de una forma estable deben solicitar el cambio de registro, siguiendo los trámites establecidos para las modificaciones estatutarias, y deben adaptarse a la normativa catalana para ser inscritas, según corresponda, en el Registro de Fundaciones o en el Registro de Asociaciones de la Generalidad de Cataluña.

Disposición adicional segunda. *Presentación unificada de las cuentas anuales de las fundaciones.*

Las fundaciones sujetas a verificación de cuentas anuales ante el Protectorado que, además, están sujetas al control financiero de la Intervención General de la Generalidad o de la Sindicatura de Cuentas, o de cualquier otro departamento de la Generalidad, pueden optar por presentar, por una sola vez, las cuentas anuales reguladas por las correspondientes normativas sectoriales en el plazo establecido por el Código civil de Cataluña o en el que, si procede, establezcan las demás legislaciones sectoriales. Esta opción también es de aplicación a las fundaciones de carácter especial cuyo protectorado es ejercido por varios departamentos de la Generalidad.

Disposición adicional tercera. *Canales habilitados para la presentación unificada de cuentas.*

1. El canal habilitado para la presentación unificada de las cuentas anuales es la Ventanilla Única Empresarial de la Generalidad, mediante el portal de tramitación en línea.

2. Las fundaciones sujetas al control financiero de la Intervención General de la Generalidad, una vez presentadas las cuentas por el canal habilitado a que se refiere el apartado 1, pueden presentarlas también por el canal electrónico corporativo de la Intervención General.

Disposición adicional cuarta. *Actuaciones de comprobación.*

1. Si la presentación de cuentas deriva de las actuaciones de comprobación inherentes al otorgamiento de subvenciones de las diferentes administraciones de Cataluña, el órgano que las concede puede verificar el contenido de las cuentas o, si procede, conocer su depósito accediendo a los sistemas electrónicos del Protectorado. En este caso, las bases de las correspondientes convocatorias deben establecer que los beneficiarios están exentos de justificar este aspecto.

2. La facultad establecida por el apartado 1 también es de aplicación a las actuaciones de comprobación derivadas de los contratos o convenios suscritos entre las entidades y los departamentos de la Generalidad, así como cuando la obligación nace de la percepción de préstamos, avales y ayudas de la Generalidad. La exención de esta justificación, si procede, debe constar en los pliegos de cláusulas administrativas y demás títulos aptos para imponer la obligación o la exoneración.

Disposición adicional quinta. *Contenido de las cuentas anuales al efecto de la presentación unificada.*

Las cuentas anuales de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que se presenten de forma unificada deben contener, en todo caso, la documentación que las integra al amparo de lo dispuesto por el libro tercero del Código civil de Cataluña, incluido el informe sobre el cumplimiento del código de buena conducta, y de acuerdo con lo establecido por el Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña.

Disposición adicional sexta. *Soporte de presentación de las cuentas anuales.*

El soporte de presentación de las cuentas anuales de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública y de los demás documentos que en cada caso las acompañan es el establecido por el artículo 333-9.2 del Código civil de Cataluña.

Disposición adicional séptima. *Competencias en materia de presentación unificada de cuentas.*

Corresponde al departamento competente en materia de fundaciones aprobar el formulario electrónico de las cuentas que se presenten unificadamente y determinar el nivel de prestación del servicio de este trámite mediante la Ventanilla Única Empresarial.

Disposición adicional octava. *Medidas de autoevaluación.*

El Protectorado debe fomentar la creación de órganos de control interno en las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como la evaluación del control de calidad, tanto en lo relativo a los procedimientos internos como a los servicios prestados. Dichos órganos de control deben estar integrados por personas que no formen parte de los órganos de gobierno ni ejerzan funciones de dirección.

Disposición adicional novena. *Conservación de los documentos contables.*

El Protectorado debe conservar las cuentas anuales y su documentación complementaria durante seis años a contar de su presentación.

Disposición transitoria única. *Deber de comunicación de la acumulación de cargos.*

Los miembros de las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que, en el momento de la entrada en vigor de la presente ley, integren los órganos de gobierno de entidades que tengan la consideración de entidades vinculadas al amparo del artículo 17 deben comunicar al Protectorado o al órgano de supervisión de las asociaciones declaradas de utilidad pública lo dispuesto por el artículo 18 en el plazo de seis meses a contar de la entrada en vigor de la presente ley.

Disposición derogatoria única.

Se derogan las normas y los preceptos siguientes:

a) La Ley 5/2001, de 2 de mayo, de fundaciones, en la parte que no había sido derogada por la Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas.
b) La disposición transitoria cuarta de la Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas.
c) El Decreto 37/1987, de 29 de enero, por el que se aprueba la Instrucción para la organización y el funcionamiento del Protectorado de la Generalidad sobre las fundaciones privadas de Cataluña.
d) Las normas de rango igual o inferior a la presente ley que la contradigan o se opongan a ella.

Disposición final primera. *Desarrollo normativo.*

Se autoriza al Gobierno para dictar las disposiciones necesarias para aplicar y desarrollar la presente ley.

Disposición final segunda. *Modificación de determinados preceptos del libro tercero del Código civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas.*

1. Se añade una letra, la n, al apartado 1 del artículo 315-2 del Código civil de Cataluña, con el siguiente texto:

> «n) La dirección de la página web y la dirección electrónica al efecto de las notificaciones.»

2. Se añade un apartado, el 2, al artículo 315-2 del Código civil de Cataluña, con el siguiente texto:

> «2. En el plazo de un mes debe solicitarse al Protectorado la anotación de los actos de inscripción obligatoria.»

3. Se añaden dos apartados, el 5 y el 6, al artículo 315-8 del Código civil de Cataluña, con el siguiente texto:

> «5. Solo las personas a que se refieren los datos personales inscritos y sus representantes legales pueden acceder a la publicidad de los asentamientos que contengan datos de esta naturaleza o autorizar su acceso a terceras personas.
> 6. La comunicación entre administraciones públicas de datos personales contenidos en los registros se rige por lo dispuesto por los artículos 11 y 15 de la Ley orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, salvo los que se precisen para el cumplimiento de las funciones de control y verificación de las administraciones públicas o para la gestión de ayudas, avales, préstamos o subvenciones de carácter público.»

4. Se modifica el apartado 1 del artículo 331-6 del Código civil de Cataluña, que queda redactado del siguiente modo:

> «1. La dotación inicial, excepto en los supuestos de dotación sucesiva regulados por el apartado 5, debe haberse aportado y desembolsado íntegramente antes de solicitar la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones.»

5. Se modifica el apartado 3 del artículo 332-13 del Código civil de Cataluña, que queda redactado del siguiente modo:

«3. La realización del acto o contrato objeto de la declaración responsable debe acreditarse ante el Protectorado con la presentación del documento que lo formaliza, en el plazo de tres meses a contar de la fecha en que se ha presentado la declaración responsable ante el Protectorado. Si el acto o contrato se formaliza en escritura pública, debe protocolizarse la declaración responsable.»

6. Se modifica el apartado 2 del artículo 333-2 del Código civil de Cataluña, que queda redactado del siguiente modo:

«2. El producto obtenido con la enajenación de los bienes de la fundación que el patronato ha acordado reinvertir y los donativos y demás recursos obtenidos que se destinan a incrementar la dotación no entran en el porcentaje establecido por el apartado 1.»

7. Se añade un apartado, el 3, al artículo 333-11 del Código civil de Cataluña, con el siguiente texto:

«3. El informe de auditoría, que debe contener los datos establecidos por la legislación sobre auditorías, debe presentarse al Protectorado en el plazo de sesenta días a contar del día en que se emite, y en ningún caso más tarde del día en que se presentan las cuentas.»

8. Se añade un apartado, el 4, al artículo 335-1 del Código civil de Cataluña, con el siguiente texto:

«4. Las solicitudes de modificación de los estatutos de las fundaciones deben acompañarse con un certificado del acuerdo del patronato en que se identifiquen los artículos que se modifican y su contenido íntegro, así como con el texto refundido actualizado de los estatutos.»

Disposición final tercera. *Interoperabilidad.*

Los departamentos de la Generalidad competentes en materia de medios electrónicos y de atención ciudadana, así como las instituciones de la Generalidad, deben llevar a cabo las actuaciones organizativas y tecnológicas necesarias para garantizar la interoperabilidad de los sistemas y las aplicaciones para que puedan cumplirse los mandatos de la presente ley que lo requieren, entre ellos los sistemas y aplicaciones que afectan a la interoperabilidad de la Generalidad con las administraciones locales y con el colectivo notarial.

Disposición final cuarta. *Inventario de fundaciones inactivas.*

El Protectorado, en el plazo de dieciocho meses a contar de la entrada en vigor de la presente ley, debe elaborar un inventario de las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones en que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) No haber presentado las cuentas en los tres últimos ejercicios.
b) Tener el patronato con menos de tres miembros en activo.
c) No haber presentado ningún documento al Registro durante los tres últimos ejercicios.

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

La presente ley entra en vigor al cabo de veinte días de su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, con las siguientes excepciones:

a) El capítulo II del título V, relativo al régimen sancionador, entra en vigor el 1 de enero de 2016.
b) Las disposiciones adicionales segunda a séptima entran en vigor en el momento en que se hayan llevado a cabo las adaptaciones técnicas de los sistemas informáticos que han de permitir la interoperabilidad de los sistemas electrónicos con la Ventanilla Única Empresarial. Debe hacerse pública esta circunstancia mediante anuncio en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya.

§ 34

Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 51, de 1 de marzo de 1983
Última modificación: 17 de julio de 2010
Referencia: BOE-A-1983-6317

[. . .]

TITULO II

De las competencias de la Comunidad

Artículo 26.

1. La Comunidad de Madrid, en los términos establecidos en el presente Estatuto, tiene competencia exclusiva en las siguientes materias:

1.1 Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.

1.2 Creación o supresión de municipios, alteración de los términos municipales comprendidos en su territorio y creación de circunscripciones territoriales propias, en los términos previstos en el artículo 3 del presente Estatuto.

1.3 Procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia.

1.4 Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.

1.5 Obras públicas de interés de la Comunidad, dentro de su propio territorio.

1.6 Ferrocarriles, carreteras y caminos cuyo itinerario discurra íntegramente en el territorio de la Comunidad de Madrid y, en los mismos términos, el transporte terrestre y por cable. Centros de contratación y terminales de carga en materia de transportes terrestres en el ámbito de la Comunidad.

1.7 Instalaciones de navegación y deporte en aguas continentales, aeropuertos y helipuertos deportivos, así como los que no desarrollen actividades comerciales.

1.8 Proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la Comunidad. Aguas nacientes, superficiales, subterráneas, minerales y termales, cuando discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad de Madrid. Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos cuando las aguas discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad de Madrid.

1.9 Pesca fluvial y lacustre, acuicultura y caza.

1.10 Tratamiento singular de las zonas de montaña.

1.11 Instalación de producción, distribución y transporte de cualesquiera energías, cuando el transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra

Comunidad. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los números 22ª y 25ª del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

1.12 Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos, de acuerdo con las materias 1ª ,6ª y 8ª del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

1.13 Ferias y mercados interiores, incluidas las exposiciones. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercancías, conforme a la legislación mercantil.

1.14 Cooperativas y entidades asimilables, mutualidades no integradas en la Seguridad Social, conforme a la legislación mercantil.

1.15 Artesanía.

1.16 Denominaciones de origen, en colaboración con el Estado.

1.17 Fomento del desarrollo económico de la Comunidad de Madrid, dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.

1.18 Archivos, bibliotecas, museos, hemerotecas, conservatorios de música y danza, centros dramáticos y de bellas artes, y demás centros de depósito cultural o colecciones de análoga naturaleza, de interés para la Comunidad de Madrid, que no sean de titularidad estatal.

1.19 Patrimonio histórico, artístico, monumental, arqueológico, arquitectónico y científico de interés para la Comunidad, sin perjuicio de la competencia del Estado para la defensa de los mismos contra la exportación y la expoliación.

1.20 Fomento de la cultura y la investigación científica y técnica.

1.21 Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.

1.22 Deporte y ocio.

1.23 Promoción y ayuda a la tercera edad, emigrantes, minusválidos y demás grupos sociales necesitados de especial atención, incluida la creación de centros de protección, reinserción y rehabilitación.

1.24 Protección y tutela de menores y desarrollo de políticas de promoción integral de la juventud.

1.25 Promoción de la igualdad respecto a la mujer que garantice su participación libre y eficaz en el desarrollo político, social, económico y cultural.

1.26 Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad de Madrid.

1.27 Vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones.

1.28 Coordinación y demás facultades en relación con las policías locales, en los términos que establezca la Ley Orgánica.

1.29 Casinos, juegos y apuestas con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas.

1.30 Espectáculos públicos.

1.31 Estadística para fines no estatales.

1.32 Servicio meteorológico de la Comunidad de Madrid.

2. En el ejercicio de estas competencias corresponderá a la Comunidad de Madrid la potestad legislativa, la reglamentaria y la función ejecutiva que se ejercerán respetando, en todo caso, lo dispuesto en la Constitución Española.

3.1 De acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, corresponde a la Comunidad de Madrid, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y en las materias 11ª y 13ª del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución, la competencia exclusiva en las siguientes materias:

3.1.1 Ordenación y planificación de la actividad económica regional.

3.1.2 Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia.

3.1.3 Industria, sin perjuicio de lo que determinen las normas del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las normas relacionadas con las industrias que estén sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear.

3.1.4 Agricultura, ganadería e industrias agroalimentarias.

3.1.5 Instituciones de crédito corporativo público y territorial. Cajas de Ahorro.

3.1.6 Sector público económico de Madrid, en cuanto no esté contemplado por otros preceptos de este Estatuto.

3.2 La Comunidad de Madrid participará, asimismo, en la gestión del sector público económico estatal, en los casos y actividades que procedan.

[. . .]

§ 35

Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid

Comunidad de Madrid
«BOCM» núm. 57, de 9 de marzo de 1998
«BOE» núm. 192, de 12 de agosto de 1998
Última modificación: 29 de diciembre de 2014
Referencia: BOE-A-1998-19581

EL PRESIDENTE DE LA COMUNIDAD DE MADRID

Hago saber que la Asamblea de Madrid ha aprobado la presente Ley, que yo, en nombre del Rey, promulgo.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1

La Ley Orgánica 10/1994, de 24 de marzo, de Reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, atribuyó a ésta la plenitud de la función legislativa en materia de fundaciones que desarrollasen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma. Dicha competencia, tras la citada reforma, se contempla en el artículo 26, apartado 24, de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de su Estatuto de Autonomía.

Con posterioridad a la asunción de esta competencia por la Comunidad de Madrid, se promulgó la Ley estatal 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, cuya disposición final primera, «Aplicación de la Ley», relaciona cuatro grupos de preceptos de la misma de aplicación en todo el Estado, al amparo del artículo 149.1.1.ª, 6.ª, 8.ª y 14.ª de la Constitución.

Con estricto respeto a este marco constitucional, estatutario y legal, la presente Ley pretende regular las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid con la finalidad de potenciar la creación de estas entidades, su desarrollo y su adscripción al ámbito de la misma, y por tanto, la consecución en su territorio de los fines de interés general que constituyen el objeto fundacional, la Comunidad de Madrid entiende que debe estimularse la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, prestando apoyo y cobertura al protagonismo que la sociedad reclama y ejerce a través de una variada gama de entidades sin ánimo de lucro, a cuyo efecto se flexibiliza, en los aspectos que más adelante se relacionan, su régimen jurídico.

2

Los aspectos más destacados de la Ley son los siguientes:

Se prohíbe la finalidad de beneficio familiar de las funciones en coherencia con el fin de interés general que las mismas deben perseguir.

En lo relativo a la capacidad de las personas jurídico-públicas para la constitución de fundaciones sujetas a la presente Ley, se establecen determinadas condiciones, con el fin de evitar que, a través de las mismas, tales personas escapen de los controles ordinarios de la actividad administrativa. Asimismo se establecen determinadas cautelas dirigidas a evitar la confusión del patrimonio y el régimen jurídico de las fundaciones creadas por las personas jurídico-públicas con los propios de tales personas.

Se opta por la obligatoriedad del Patronato colegiado de al menos tres miembros. Por otra parte, se admite que por los patronos natos menores de edad actúe en su nombre su representante legal, con el fin de salvaguardar la voluntad de los fundadores en esta materia. Por último, se regula con la flexibilidad el ejercicio del cargo de patrono, permitiendo las delegaciones de voto siempre que se cumplan determinados requisitos.

En materia de disposición de los bienes de las fundaciones, se ha optado por un régimen flexible consistente en la mera comunicación al Protectorado de tales negocios para su control a posteriori, en lugar del control «ex ante» por el Protectorado a través de la exigencia de autorización previa.

Se crea el Consejo de Fundaciones de la Comunidad de Madrid en cuya composición, aparte de las Consejerías competentes en materia de Protectorado o Registro, se da entrada a las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid. Sus funciones se centran en el asesoramiento y dictamen sobre las normas que haya de dictar la Comunidad de Madrid en materia de fundaciones, y la propuesta de actuaciones para la promoción, apoyo y fomento de tales fundaciones.

Las disposiciones adicionales tienen por objeto: La primera, dar efectividad al ejercicio de las competencias de la Comunidad de Madrid en materia de fundaciones; las disposiciones segunda y tercera, a la regulación de determinadas situaciones peculiares que afectan a fundaciones o entes de tipología fundacional de titularidad de la Comunidad de Madrid, y la cuarta prevé el futuro marco de incentivación fiscal de todas las modalidades de participación privada en actividades de interés general en el ámbito territorial autonómico.

La disposición transitoria prevé el plazo de adaptación a las disposiciones de la presente Ley.

Las disposiciones finales, por último, regulan la entrada en vigor de la Ley y facultan al Consejo de Gobierno para su desarrollo reglamentario posterior.

TÍTULO PRELIMINAR

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

La presente Ley tiene por objeto la regulación de las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid, por desarrollar principalmente sus funciones en su territorio.

Artículo 2. *Normas rectoras.*

Las fundaciones objeto de la presente Ley se regirán por la voluntad de su fundador, por sus estatutos y, en todo caso, al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general así como por la presente Ley.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

1. Las fundaciones deberán beneficiar a colectividades genéricas de personas y perseguir fines de interés general: Cívicos, educativos, culturales, de acción social, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de apoyo a un modelo de desarrollo sostenible o fomento de la economía o la

investigación, de promoción del voluntariado y respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

2. No podrán constituirse fundaciones con la finalidad de destinar sus prestaciones al cónyuge o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive de consanguinidad o afinidad, o bien a quienes guarden idénticos lazos familiares o de parentesco con los patronos, directivos y administradores de las mismas. No obstante, tales familiares o parientes podrán ser beneficiarios de dichas prestaciones siempre que formen parte de las colectividades genéricas de personas destinatarias de la finalidad fundacional. En este caso los fundadores, patronos, directivos y administradores de los mismos se abstendrán de conocer en los procesos o decisiones previstas en el párrafo anterior, siendo nulas de pleno derecho las adjudicaciones o rentas con infracción de la presente disposición.

3. Se exceptúa la aplicación de la prohibición señalada en el apartado anterior en el supuesto de que la fundación tenga como finalidad exclusiva o principal la conservación y/o gestión de los bienes del patrimonio histórico español, siempre que se cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 4. *Domicilio.*

1. Deberán estar domiciliadas en la Comunidad de Madrid las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades dentro de su territorio.

2. Las fundaciones tendrán su domicilio social en el municipio donde se encuentre la sede de su órgano de gobierno.

Artículo 5. *Dotación.*

1. La dotación estará constituida por el conjunto de bienes y derechos de cualquier clase que se afecten por el fundador o fundadores al cumplimiento de los fines fundacionales en el momento de la constitución, así como los que, con posterioridad a dicho acto se reciban con tal carácter, o, en su caso, se afecten como dotación por acuerdo del Patronato.

2. La cuantía de la dotación habrá de fijarse en pesetas, tanto si consiste en dinero como si se tratase de aportaciones no dinerarias. En este segundo caso habrán de incluirse en la escritura correspondiente los criterios de valoración aplicados y su adecuada justificación.

3. La realidad de las aportaciones se acreditará ante el Notario actuante.

4. La aportación de la dotación podrá realizarse en forma sucesiva, en cuyo caso el desembolso inicial no será menor al 25 por 100 de la cuantía establecida. El resto deberá hacerse efectivo dentro del plazo de cinco años desde la constitución de la fundación, o en plazo no superior a diez años si su desembolso se asegura, desde el momento de la aportación, por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

5. El régimen establecido en el apartado anterior se aplicará asimismo a la dotación que consista en aportaciones realizadas por terceros.

Artículo 6. *Informe del Protectorado previo a la inscripción constitutiva.*

1. La inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid de las fundaciones objeto de la presente Ley requerirá preceptivamente informe favorable del Protectorado en cuanto a la persecución de fines de interés generalyaladeterminación de la suficiencia de la dotación.

2. El plazo para emitir dicho informe será de tres meses. Si en dicho plazo no se hubiera producido el citado informe, se entenderá como informe positivo a los efectos registrables.

Artículo 7. *Personalidad jurídica.*

Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Artículo 8. *Acto fundacional mortis causa.*

En el acto fundacional mortis causa el fundador podrá otorgar por sí mismo la escritura pública o designar a las personas que hubieran de otorgarla. En caso de que el fundador se hubiese limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y disponer de los bienes de

la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta Ley se otorgarán por la persona o personas a quienes en derecho corresponda la ejecución del testamento u otra disposición mortis causa, según la legislación civil aplicable.

TÍTULO I

Normas especiales aplicables a las personas jurídico-públicas

Artículo 9. *Capacidad para fundar.*

1. La capacidad para fundar se regirá por los preceptos de la legislación de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.
2. El ejercicio de esta competencia por la Comunidad de Madrid deberá ser autorizada por Decreto del Consejo de Gobierno, que determinará las condiciones que deba cumplir la creación de la persona jurídica fundacional.
3. **(Anulado)**.

Artículo 10. *Responsabilidad de las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas.*

1. La dotación y el patrimonio de las fundaciones sujetas a la presente Ley y creadas por personas jurídico-públicas responden de las obligaciones de aquéllas en los términos del Derecho privado, y es incomunicable con el patrimonio de tales fundadoras.
2. Se aplicará al personal dependiente de las fundaciones señaladas en el apartado anterior el mismo régimen jurídico previsto para las fundaciones constituidas por personas físicas o jurídicas privadas.
3. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio de que las fundaciones participadas mayoritariamente por la Administración de la Comunidad de Madrid o sus organismos públicos o demás entidades del sector público de la Comunidad de Madrid que tengan como fin u objeto social actividades de investigación científica y técnica o innovación se configuran como organismos de investigación públicos de la Comunidad de Madrid, pudiendo contratar personal investigador de acuerdo con las modalidades que al efecto aprueben las leyes estatales.

TÍTULO II

Gobierno de las fundaciones

Artículo 11. *Patronato.*

1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma.
2. Corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo plenamente el rendimiento y utilidad de los mismos.

Artículo 12. *Patronos.*

1. El Patronato estará constituido por un mínimo de tres miembros.
2. Será Presidente del Patronato el miembro del mismo cuya designación como tal se haya previsto en la escritura de constitución o en los estatutos. A falta de esta previsión el Presidente será elegido por acuerdo de los patronos.
3. El cargo de Secretario, cuando exista, podrá recaer en una persona que no sea miembro del Patronato, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, en las reuniones de los órganos colegiados de la fundación, de conformidad con sus respectivos Estatutos.
4. Podrán ser miembros del Patronato las personas físicas que tengan plena capacidad de obrar y no estén inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos. No obstante, cuando haya de ser miembro nato una persona sin tal capacidad, actuará en su nombre su

representante legal. Las personas jurídicas podrán formar parte del Patronato, en cuyo caso deberán designar a la persona natural que las represente.

5. Los patronos entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el cargo en documento público, en documento privado con firma notarialmente legitimada, por comparecencia personal ante el encargado del Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, o por cualquier motivo válido en derecho que deje constancia fidedigna.

6. Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente. Tendrán, no obstante, derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado.

7. El cargo de patrono, en caso de recaer en persona física, se ejercerá personalmente. No obstante lo anterior, los patronos podrán conferirse entre sí delegaciones de voto, por escrito y para una sesión específica del Patronato, en los supuestos de imposibilidad de asistencia a la misma.

En el supuesto de patronos llamados a ejercer esa función por razón de su cargo, podrá actuar en su nombre la persona a la que corresponda su sustitución o aquella en la que se delegue expresamente.

8. La sustitución de patronos, su suspensión y cese se inscribirán en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Artículo 13. *Delegación y apoderamientos.*

1. El Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, o en Comisiones específicas o previstas en los estatutos, salvo prohibición estatutaria. No podrán, sin embargo, ser objeto de delegación la aprobación de los presupuestos y cuentas de la fundación, ni los actos que requieran autorización del Protectorado.

2. El Patronato podrá nombrar apoderados generales o especiales, en el marco de la legislación básica del Estado en materia de fundaciones, salvo prohibición estatutaria.

3. En caso de delegación conjunta de facultades en dos o más miembros del Patronato, o de apoderamiento en dos o más personas, sus funciones y responsabilidad podrán ser mancomunadas o solidarias.

4. Las delegaciones, los apoderamientos generales y su revocación deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

TÍTULO III

Patrimonio de las fundaciones

Artículo 14. *Administración y disposición del patrimonio.*

La administración y disposición del patrimonio corresponderá al Patronato en la forma establecida en los estatutos y con sujeción a los preceptos de la legislación estatal en materia de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución y a la presente Ley.

Artículo 15. *Titularidad de bienes y derechos.*

Las fundaciones deberán figurar como titulares de todos los bienes y derechos que integran su patrimonio, los cuales se harán constar en su inventario, y se inscribirán, en su caso, en los Registros correspondientes.

Artículo 16. *Enajenación y gravamen.*

1. La enajenación o gravamen, compromiso en árbitros de equidad o transacción de los bienes y derechos integrantes de la dotación fundacional, o vinculados directamente al cumplimiento de los fines fundacionales o que, representen un valor superior al 20 por 100 del activo de la fundación que resulte del último balance anual, se comunicarán al Protectorado en el plazo de un mes a contar desde su formalización.

2. **(Derogado).**

3. El Protectorado exigirá y controlará el cumplimiento de las cargas impuestas sobre bienes para la realización de los fines de interés general.

4. Los actos comprendidos en este artículo se harán constar en el Registro de Fundaciones. El Protectorado podrá exigir que se acrediten las condiciones y circunstancias concurrentes y, en su caso, ejercer las acciones de responsabilidad que corresponda contra los miembros de los órganos de gobierno.

Artículo 17. *Herencias y donaciones.*

1. La aceptación de legados o donaciones con cargas que puedan desnaturalizar el fin fundacional requerirá la previa autorización del Protectorado.

2. No se podrán repudiar herencias o legados ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del Protectorado **o, en defecto de ésta, sin la aprobación judicial con audiencia del Ministerio público**.

> Se declara inconstitucional y nulo el inciso destacado del apartado 2, por Sentencia del TC 341/2005, de 21 de diciembre. Ref. BOE-T-2006-837.

TÍTULO IV

Funcionamiento y actividad de las fundaciones

Artículo 18. *Principios de actuación.*

Las fundaciones están obligadas a:

a) Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus potenciales beneficiarios y demás interesados.

b) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley, y los estatutos de la fundación a los fines fundacionales establecidos.

c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de los beneficiarios.

Artículo 19. *Actividades económicas.*

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados.

2. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

3. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación, salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.

Artículo 20. *Obtención de ingresos.*

Las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios.

Artículo 21. *Contabilidad, Auditoría y Plan de Actuación.*

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

2. El Presidente, o la persona que, conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación.

Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 22 de la presente Ley.

Las actividades fundacionales figurarán detalladas con los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Igualmente, se incorporará a la memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

3. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan las circunstancias establecidas al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

4. Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan, al menos, dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.

b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

5. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurran al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría. El régimen de nombramiento y revocación de los auditores se establecerá reglamentariamente.

6. En relación con las circunstancias señaladas en los apartados 3, 4 y 5 anteriores, éstas se aplicarán, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

b) En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las fundaciones cumplirán lo dispuesto en los apartados anteriormente mencionados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias que se señalan.

7. Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación. En su caso, se acompañarán del informe de auditoría. El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.

8. El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

9. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.

En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

Artículo 22. *Destino de rentas e ingresos.*

1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de la constitución o en un momento posterior, ni los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

2. Se entiende por gastos de administración los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen legalmente derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 12.6. Reglamentariamente se determinará la proporción máxima de dichos gastos.

Los gastos de administración se especificarán debidamente en el apartado correspondiente de la memoria, diferenciando los reembolsados a los patronos y los abonados directamente por la fundación, sin perjuicio de su inclusión en las cuentas correspondientes.

Artículo 23. *Autocontratación.*

Los patronos podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado.

TÍTULO V

Modificación, fusión y extinción de las fundaciones

Artículo 24. *Modificación de los estatutos.*

1. La modificación o nueva redacción de los estatutos acordada por el Patronato, deberá ser comunicada al Protectorado, quien podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo del correspondiente acuerdo del Patronato.

2. Dicha modificación o nueva redacción de los Estatutos deberán ser formalizada en escritura pública e inscrita en el Registro de Fundación de la Comunidad de Madrid una vez notificada a la fundación por el Protectorado la no oposición, o transcurrido dicho plazo sin haberse pronunciado expresamente el Protectorado.

3. **(Anulado)**.

Artículo 25. *Fusión.*

1. El Patronato de las fundaciones, podrá acordar su fusión con otra u otras fundaciones, siempre que resulte conveniente en interés de todas ellas. La fusión requerirá el acuerdo de los Patronatos de las fundaciones interesadas, al que podrá oponerse el Protectorado por razones de legalidad por acuerdo motivado en el plazo de tres meses a contar desde la notificación de dichos acuerdos.

2. La fusión se inscribirá en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Artículo 26. *Extinción.*

El acuerdo o resolución judicial de extinción de las fundaciones deberá ser inscrito en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Artículo 27. *Liquidación.*

1. El procedimiento de liquidación tras la extinción de las fundaciones, excepto en caso de fusión, se realizará por el Patronato bajo el control del Protectorado.

2. A los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador.

> Se declara la constitucionalidad del apartado 2, interpretado en los términos del fj. 7, por Sentencia del TC 341/2005, de 21 de diciembre de 2005. Ref. BOE-T-2006-837.

3. En el supuesto de que el fundador no haya previsto este destino, el mismo será decidido, en primer término, por el Patronato, cuando tenga reconocida por el fundador esta facultad. A falta de ésta, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.

4. En los supuestos del apartado anterior tales bienes se destinarán, en todo caso, a las fundaciones, entidades no lucrativas privadas o entidades públicas que persigan fines de interés general, que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad de Madrid, y que tengan afectados sus bienes, incluso en el supuesto de su disolución, a la consecución de tales fines.

TÍTULO VI

El Protectorado y el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid

Artículo 28. *Protectorado.*

1. El Protectorado es el órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las fundaciones, que facilitará y promoverá el recto ejercicio del derecho de fundación y asegurará la legalidad de su constitución y funcionamiento.

2. Al Protectorado le corresponden las siguientes funciones:

a) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales de acuerdo con la voluntad del fundador y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

b) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en trámite de constitución o ya inscritas, en cualquier asunto que se refiera a su régimen jurídico o económico, o a las actividades a realizar en cumplimiento de sus fines.

c) Difundir la existencia y actividades de las fundaciones.

d) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales, pudiendo solicitar del Patronato la información que a tal efecto resulte necesaria, así como, en su caso, el informe pericial oportuno en los términos que reglamentariamente se establezca.

e) Realizar el informe que establece el artículo 6 de esta Ley, pudiendo a tal fin el Protectorado exigir a la fundación la aportación de la documentación que precise.

f) Cuantas otras funciones se establezcan en la legislación estatal de fundaciones que sea de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, en la presente Ley y en las demás que resulten de aplicación.

3. El Protectorado se ejercerá por la Comunidad de Madrid, a través de las Consejerías que reglamentariamente se determine.

4. En el ámbito de cada Consejería la titularidad del Protectorado corresponde al Consejero, sin perjuicio de la posibilidad de desconcentración de dicha titularidad o delegación del ejercicio de la competencia.

Artículo 29. *Autorizaciones.*

El plazo para resolver sobre la concesión de las autorizaciones previstas en la presente Ley, será de tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que haya recaído resolución expresa, se podrán entender estimadas las solicitudes de autorización. El plazo para resolver se interrumpirá cuando la solicitud no reúna los requisitos necesarios o no se presente debidamente documentada y el Protectorado así lo estime mediante acto motivado que notificará al Patronato. El plazo comenzará a contar de nuevo desde el momento en que tales defectos u omisiones se hayan subsanado.

Artículo 30. *Intervención temporal.*

La resolución judicial que decrete la intervención temporal de las fundaciones se inscribirá en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Artículo 31. *Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.*

1. El Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, a cuyo cargo estará el funcionario encargado del Registro designado al efecto, dependerá de la Consejería a quien se asigne reglamentariamente, y tendrá por objeto la inscripción de dichas fundaciones, y de los actos que sean inscribibles conforme a los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución, a la presente Ley y a las demás que resulten de aplicación.

2. Las inscripciones deberán efectuarse en el plazo que reglamentariamente se determine.

3. El Registro de Fundaciones será público. La publicidad se hará efectiva por certificación del contenido de los asientos expedida por el responsable del Registro, o por simple nota informativa o copia de los asientos.

4. Los actos sujetos a inscripción y no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito.

5. La estructura y funcionamiento del Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid se determinarán reglamentariamente.

Artículo 32. *Cooperación entre Protectorado y Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.*

1. El Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid comunicará al Protectorado todas las inscripciones que realice, pudiendo solicitar previamente información al mismo.
2. El Protectorado y el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid se remitirán la información mutua que se soliciten.

TÍTULO VII

Consejo de Fundaciones de la Comunidad de Madrid

Artículo 33. *Creación.*

(Derogado)

Artículo 34. *Funciones.*

(Derogado)

Disposición adicional primera.

1. La Comunidad de Madrid, podrá requerir del Registro de Fundaciones de competencia estatal, y en tanto éste no se haya constituido, de los Protectorados estatales, la documentación e información relativa a las fundaciones domiciliadas en el territorio de la Comunidad de Madrid, al objeto de determinar su ámbito territorial de actividad.
2. **(Anulado)**.

Disposición adicional segunda.

1. En el plazo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de la presente Ley, por Decreto del Gobierno de la Comunidad de Madrid, se procederá a regularizar la situación de los entes de tipología fundacional cuya dirección, gestión o representación corresponda a la Comunidad de Madrid y de las fundaciones que se encuentren en los mismos supuestos, existentes a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.
2. La regularización podrá consistir en su absorción e integración total o parcial en la Comunidad de Madrid o en cualquiera de sus entidades, en la absorción e integración total o parcial en otras entidades, en la transformación de entidades de otro tipo, en la extinción o en la adaptación a las disposiciones de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general, al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución y de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.
3. La Comunidad de Madrid o, en su caso, sus Entidades o los terceros adquirentes, quedarán subrogados, a todos los efectos (y sin solución de continuidad), en todos los derechos, relaciones, acciones y obligaciones de tales entes de tipología fundacional o fundaciones.

Disposición adicional tercera.

Respecto de los entes transferidos de titularidad pública que tengan el carácter de fundaciones privadas o entes de tipología fundacional, el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, mediante decreto, podrá optar bien por efectuar cualquiera de las operaciones señaladas en la disposición adicional anterior, en cuyo caso regirá asimismo la subrogación legal contemplada en la disposición adicional anterior, bien por mantener su peculiar carácter.

Disposición adicional cuarta.

Sin perjuicio de los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general cuya regulación corresponde al Estado, la Comunidad de Madrid podrá, en el marco de la normativa estatal sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, y de las

leyes estatales específicas de cesión de tributos a la misma, establecer nuevos incentivos fiscales a dicha participación, mediante norma con rango de Ley, bien se encause a través de fundaciones o asociaciones de utilidad pública que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad de Madrid, bien a través de otras modalidades de asignación patrimonial a fines de interés general desarrollados en dicho ámbito territorial, bien a través de otras actividades o programas de mecenazgo, patrocinio o colaboración empresarial.

Disposición adicional quinta.

Las fundaciones preexistentes de competencia autonómica constituidas a fe y conciencia estarán sujetas a los preceptos de la presente Ley, salvo aquellos cuya aplicación suponga, en virtud de lo dispuesto expresamente por el fundador, el cumplimiento de una condición resolutoria que implique la extinción de la fundación.

Disposición adicional sexta.

La legalización de los Libros de las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid, que corresponde al Registro de Fundaciones, se llevará a cabo por el mismo, con independencia de que las mismas realicen o no actividades económicas.

Disposición adicional séptima.

Serán de aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, así como las actualizaciones del mismo vigentes en cada momento, sin perjuicio de las especialidades que pueda establecer la Comunidad de Madrid.

Disposición adicional octava. *Fundaciones de carácter especial.*

Las Fundaciones de carácter especial a las que se refiere el artículo 6 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, que se constituyan como consecuencia de la transformación de una Caja de Ahorros domiciliada en la Comunidad de Madrid, y las reguladas en el artículo 74.2 de la Ley 4/2003, de 11 de marzo, de Cajas de Ahorros de la Comunidad de Madrid, se regirán por lo dispuesto en la presente Ley con las especialidades establecidas en la Ley 4/2003, de 11 de marzo, y demás normativa aplicable, debiendo adaptar sus estatutos a lo dispuesto en las citadas normas y las que se dicten en desarrollo de las mismas.

Disposición transitoria primera.

Las fundaciones que sean competencia de la Comunidad de Madrid deberán, en su caso, adaptar sus estatutos a las disposiciones de la presente Ley en el plazo de dos años a contar desde su entrada en vigor, o desde el momento en que la Comunidad de Madrid devenga competente.

Disposición transitoria segunda.

Hasta tanto se produzca el desarrollo reglamentario del Plan de Actuación, las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid seguirán presentando el presupuesto en el plazo de los tres meses anteriores al inicio del correspondiente ejercicio, y su liquidación junto con las cuentas anuales. Las fundaciones, que por ley estén obligadas a auditarse, utilizarán los modelos contenidos en el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de dichas entidades.

Disposición transitoria tercera.

Hasta tanto se produzca el desarrollo reglamentario de los preceptos de esta Ley, será de aplicación la normativa reglamentaria del Estado en todas aquellas materias que sean de competencia exclusiva de la Comunidad de Madrid.

Disposición transitoria cuarta.

Lo dispuesto en el artículo 12, apartado 6, párrafo 2.º y en los artículos 21 y 22, en la redacción dada por la presente Ley, será de aplicación a las fundaciones que rindan cuentas con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, respecto de los ejercicios contables que se inicien a partir de 1 de enero de 2003, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda. Las restantes disposiciones entrarán en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid».

Disposición transitoria quinta.

Hasta tanto se dote de medios adecuados al Registro de Fundaciones, la legalización de los Libros de las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid se seguirá realizando por el Protectorado correspondiente.

Disposición derogatoria.

1. Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley.
2. Queda derogado expresamente el artículo 4.2 del Decreto autonómico 26/1996, de 29 de febrero, por el que se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.
3. Queda derogado el Decreto 40/1999, de 11 de marzo, por el que se determinan las normas contables y de información presupuestaria aplicables a las fundaciones de competencia de la Comunidad de Madrid.

Disposición final primera.

Se autoriza al Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid para dictar cuantas normas reglamentarias sean precisas para el desarrollo y aplicación de la presente Ley.

Disposición final segunda.

La presente Ley entrará en vigor a los treinta días de su publicación en el «Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid», debiendo asimismo publicarse en el «Boletín Oficial del Estado».

§ 36

Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 195, de 16 de agosto de 1982
Última modificación: 6 de diciembre de 2024
Referencia: BOE-A-1982-20824

[. . .]

TÍTULO II

Facultades y competencias de Navarra

[. . .]

CAPÍTULO II

Delimitación de facultades y competencias

Artículo 44.

Navarra tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

1. Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.
2. Obras públicas que no tengan la calificación legal de interés general del Estado o cuya realización no afecte a otros territorios del mismo.
3. Aeropuertos que no sean de interés general; helipuertos.
4. Servicio meteorológico, sin perjuicio de las facultades que en esta materia corresponden al Estado.
5. Aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos, cuando las aguas discurran íntegramente dentro de Navarra y su aprovechamiento no afecte a otro territorio del Estado.
6. Instalaciones de producción, distribución y transporte de energía cuando este transporte no salga del territorio de Navarra y su aprovechamiento no afecte a otro territorio del Estado, aguas minerales, termales y subterráneas, todo ello sin perjuicio de la legislación básica del Estado sobre el régimen minero y energético.
7. Investigación científica y técnica, sin perjuicio de las facultades de fomento y coordinación general que corresponden al Estado.
8. Cultura, en coordinación con el Estado.
9. Patrimonio histórico, artístico, monumental, arquitectónico, arqueológico y científico, sin perjuicio de las facultades del Estado para la defensa de dicho patrimonio contra la exportación y la expoliación.

10. Archivos, bibliotecas, museos, hemerotecas y demás centros de depósito cultural que no sean de titularidad estatal.

11. Instituciones relacionadas con el fomento y la enseñanza de las Bellas Artes.

12. Artesanía.

13. Promoción y ordenación del turismo.

14. Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.

15. Espectáculos.

16. Casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas.

17. Asistencia social.

18. Desarrollo comunitario; políticas de igualdad; política infantil, juvenil y de la tercera edad.

19. Asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial y similares que desarrollen principalmente sus funciones en Navarra.

20. Fundaciones constituidas con arreglo a las normas del Derecho Foral de Navarra.

21. Estadística de interés para Navarra.

22. Ferias y mercados interiores.

23. Instituciones y establecimientos públicos de protección y tutela de menores y de reinserción social, conforme a la legislación general del Estado.

24. Cámaras Agrarias y Cámaras de Comercio e Industria, de acuerdo con los principios básicos de la legislación general y sin perjuicio de las competencias del Estado en materia de comercio exterior.

25. Regulación de las denominaciones de origen y de la publicidad, en colaboración con el Estado.

26. Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas, conforme a la legislación general.

27. Cooperativas, Mutualidades no integradas en la Seguridad Social y Pósitos, conforme a la legislación general en la materia.

28. Establecimiento y regulación de Bolsas de Comercio y demás centros de contratación de mercaderías y valores, de conformidad con la legislación mercantil.

[. . .]

§ 37

Ley 1/1973 de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 57, de 7 de marzo de 1973
Última modificación: 15 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-1973-330

[. . .]

COMPILACIÓN DEL DERECHO CIVIL FORAL DE NAVARRA

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Con esta Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra culmina la recopilación de los derechos forales de España, laboriosamente realizada a lo largo de los últimos veinticinco años. Ya en 1946, superados los prejuicios que impedían el reconocimiento expreso de un hecho histórico tan notorio y natural corno es el de la variedad de unos derechos regionales armoniosamente integrados dentro de una perfecta unidad política nacional, se quiso dar un decidido impulso oficial, en el Congreso de Derecho Civil celebrado en Zaragoza, para la formalización legal de la pluralidad jurídica de nuestra Patria. Seguidamente, por Decreto de veintitrés de mayo de mil novecientos cuarenta y siete, se ordenó la constitución de las distintas comisiones de juristas forales que habían de redactar los proyectos de las respectivas compilaciones. Dentro de este planteamiento de la codificación foral se advertía la singularidad del régimen jurídico de Navarra, y por eso la Orden de diez de febrero de mil novecientos cuarenta y ocho atribuyó a la Diputación Foral el nombramiento de la correspondiente Comisión, de la que había de ser Presidente el de la Audiencia Territorial de Pamplona. Esta diferencia respecto a las otras regiones forales no era más que una estricta consecuencia de la Ley Paccionada, de dieciséis de agosto de mil ochocientos cuarenta y uno. De conformidad con esta Ley, se exigía el procedimiento de convenio para introducir reformas legislativas en Navarra.

Promulgadas de mil novecientos cincuenta y nueve a mil novecientos sesenta y siete las Compilaciones de Vizcaya y Alava, Cataluña, Baleares, Galicia y Aragón, quedaba como última esta de Navarra. Ya en mil novecientos cincuenta y nueve, un Proyecto de Fuero Recopilado sirvió como primera base para un renovado estudio por los juristas de esa región foral. La labor no interrumpida dió como resultado, en mil novecientos setenta y uno, la redacción, con carácter privado, de una «Recopilación» o «Fuero Nuevo de Navarra», que la Comisión Oficial Compiladora designada por la Diputación foral, por acuerdo de treinta de junio de mil novecientos setenta y uno, elevó a la consideración de Anteproyecto, y la excelentísima Diputación Foral mandó publicar en su «Boletín Oficial» del cuatro de agosto, a la vez que abría un plazo de información hasta el quince de octubre del mismo año. Las enmiendas presentadas fueron tan sólo catorce y a muy escaso número de Leyes, con lo

que se ha reconocido la adecuación de dicha redacción con el derecho realmente vivido en Navarra.

Para dar el debido cauce a la aprobación del Anteproyecto, en armonía con el régimen paccionado de Navarra, las Ordenes de veinticuatro de noviembre y seis de diciembre de mil novecientos setenta y uno designaron los componentes de una Sección especial de la Comisión General de Codificación que debían estudiar aquel texto y dictaminar sobre su aceptación como objeto del correspondiente convenio. Durante un año, ambas Comisiones, la Especial de Códigos y la Compiladora de Navarra, han venido trabajando en estrecha relación para fijar el texto refundido del proyecto de quinientas noventa y seis Leyes, en el que pueden observarse algunas correcciones y ciertas mejoras respecto al anteproyecto de seiscientas dieciséis Leyes. Debe advertirse a este propósito que el uso de la palabra «ley» para designar las disposiciones de la presente Compilación obedece a un criterio de fidelidad a la tradición legislativa de Navarra.

Al texto del anteproyecto se añadieron cinco disposiciones transitorias y dos disposiciones finales. En aquéllas se regulan las situaciones y relaciones causadas con anterioridad a la promulgación de esta Compilación, y en las disposiciones finales se prevé el procedimiento para futuras modificaciones legales, conforme al sistema de la Ley Paccionada, y se da carácter estable a la Comisión Compiladora para la regular información y eventual alteración del derecho recopilado.

Se presenta esta Compilación como un fiel reflejo del derecho civil realmente vigente en Navarra, y no como un simple registro de unas pocas particularidades jurídicas, por lo que dentro de la continuidad histórica del derecho navarro, recibe justamente la denominación de «Fuero Nuevo de Navarra». Al mismo tiempo que ha prescindido, por falta de uso, de muchas instituciones legales de Navarra, o provenientes del derecho romano que en ella vale como supletorio, ha sabido incorporar otras consuetudinarias y de la práctica cotidiana, que ofrecen soluciones jurídicas de gran actualidad, siempre debidamente elaboradas por una doctrina rigurosa y congruentemente armonizadas con el sistema general propio del derecho de Navarra. Y no deja de ser significativo que precisamente una región que ha sentido y defendido la unidad política de España haya sabido presentar sin timideces una formulación de su propio derecho civil, afirmando con ello la vitalidad de todos los ordenamientos forales como vía para un concertado progreso del derecho de nuestra Patria.

Si la extensión no resulta excesiva, pese a la amplitud de la concepción, ello se debe a que se ha renunciado deliberadamente a enunciados que son más propios de la doctrina que de la ley y a determinadas casuísticas que deberán ser explicitadas por lar doctrina de los comentaristas y de los Jueces.

Se divide esta Compilación en tres libros, precedidos por otro preliminar. Trata el libro primero de las personas y de la familia, asociando así lo que es esencial para la tradicional concepción navarra, según la cual la estructura y la legitimidad familiar, así como la unidad de la casa, son el fundamento mismo de la personalidad y de todo el orden social. Trae un primer título sobre las personas jurídicas, en el que se hace constar aquellas instituciones navarras que tradicionalmente la tienen reconocida, versa el segundo sobre una realidad desatendida por la legislación, pero de insoslayable vigencia, cual es los sujetos colectivos sin personalidad jurídica. Los títulos III y IV regulan la capacidad general de las personas individuales y la de los cónyuges, fijando en especial aquellos actos que la mujer puede realizar sin la licencia marital (Ley cincuenta y siete).

El título V fija con realismo el concepto de la patria potestad, muy diverso ya del romano, y la posición de los hijos legítimos y naturales. A continuación (título VI), se trata de la adopción y el prohijamiento, instituciones de gran actualidad en Navarra, y se regula con la amplitud que el Derecho navarro permite el pacto sucesorio entre adoptante y adoptado.

Se pasa en los titulos siguientes a los principios fundamentales del régimen de bienes en la familia (VII), por el que se regula la donación y los contratos entre cónyuges; luego, a las capitulaciones matrimoniales (VIII), que, en Derecho navarro pueden ser modificadas en cualquier momento: al régimen de bienes en el matrimonio (IX), en especial al supletorio de «conquistas» (capítulo I), que puede existir como Sociedad familiar (capítulo II), y a la comunidad universal (capítulo III), así como al régimen de separación de bienes (capítulo IV). Especial importancia tiene para el Derecho navarro el régimen de bienes en segundas o posteriores nupcias (título X), dada la enérgica defensa que establece aquel

Derecho a favor de los hijos de anteriores nupcias, verdadera limitación de la libertad de disponer reconocida como principio fundamental del Derecho sucesorio.

En el título XI se trata de las donaciones propter nuptias, y en el XII de la dote y de las arras.

Finalmente, el título XIII versa sobre la disolución de las comunidades familiares, el XIV, sobre el régimen típicamente navarro del acogimiento a la Casa y de las dotaciones, y el XV, de la institución de los parientes mayores, a cuya intervención se hace referencia más concreta en otras muchas Leyes de la presente Compilación.

En el Libro Segundo se asocian las donaciones y las sucesiones, asociación indiscutible para el Derecho navarro, el cual presenta una riquísima gama de formas y modalidades de liberalidad, desde la donación inter vivos al más solemne testamento unilateral, pasando por las capitulaciones matrimoniales, pactos sucesorios, testamentos de hermandad etcétera, sin que pueda apreciarse solución de continuidad. El título I, de principios fundamentales, ofrece uno de los cuadros más vivos del Derecho navarro, con la libertad de testar, la consideración como heredero del donatario universal, la fiducia sucesoria, el poder otorgado «post mortem», la renuncia a la herencia futura, etcétera. Luego, en el título II, se trata de las donaciones inter vivos y el problema de su revocabilidad; en el III, de las donaciones mortis-causa; en el IV, de los pactos o contratos sucesorios, institución especialmente elaborada por los juristas de Navarra; en el V, sobre el testamento y sus diversas formas, incluyendo los codicilos (capítulo III), las memorias testamentarias (capítulo IV) y, en especial, el muy frecuente en Navarra testamento de hermandad (capítulo V), que los navarros pueden otorgar incluso en el extranjero. De la nulidad e ineficacia de las disposiciones mortis causa trata el título VI, y en los VII y VIII, respectivamente, de la institución de heredero y de las sustituciones vulgar (capítulo II), fideicomisaria (capítulo III), una de cuyas modalidades es la «sustitución papilar», tal como se practica en Navarra: Ley doscientos veintisiete, y la de residuo (capítulo IV).

De los legados, a los que se asimilan los fideicomisos a título particular del Derecho Romano, trata el título IX, y en el X se formulan los límites a la libertad de testar navarra; a saber; el usufructo de fidelidad (capítulo I), institución sucesoria, en Navarra, y no del régimen de bienes en el matrimonio, por lo que se determina por la Ley personal del causante al tiempo de su muerte; tiene tal vigencia esta institución en Navarra, que puede considerarse como modelo principal para cualquier otro tipo de usufructo. Luego, la legítima formal de los descendientes (capítulo II), que supone en realidad una imposición de no-preterición por parte del disponente, pues carece de contenido patrimonial exigible, razón por la que se ha estimado conveniente mantener la vieja fórmula foral de los «cinco sueldos febles por bienes muebles y una robada de tierra en los montes comunes por inmuebles», que pone mejor de manifiesto el carácter meramente formal de dicha institución legitimaría, y a esta limitación hay que añadir las más importantes de los derechos de los hijos de anteriores nupcias (capítulo III), las reservas (capítulo IV) y la reversión de bienes (capítulo V).

Los títulos siguientes recogen el derecho vigente en Navarra relativo a ciertas figuras de intermediarios para la ejecución de las disposiciones mortis causa; los fiduciarios-comisarios (título XI), los herederos de confianza (título XII) y los albaceas (título XIII).

Dada la gran importancia de la voluntad en orden a la sucesión, se comprende que la tenga mucho menor la que debe llamarse en Navarra sucesión «legal», por venir determinada mediante disposición de la Ley, y no «legítima», lo que supondría una naturalidad que tal delación sucesoria no tiene en Navarra, ni tampoco «intestada» ya que no sólo puede quedar excluida por la forma testamentaria; sino también por otras modalidades de sucesión voluntaria. Al orden de esta sucesión legal se refiere el título XIV, con especial tratamiento de la sucesión en bienes troncales (capítulo III), y no troncales (capítulo III), y constancia de la preferencia, contraria, al Derecho Romano, del cónyuge respecto a los colaterales.

El derecho de representación, por el que los descendientes se subrogan en el derecho de un ascendiente que no llegó a adquirir por premoriencia o incapacidad, excede en Navarra, el ámbito de la sucesión legal (título XV), con el que se reduce mucho el alcance del derecho de acrecer (título XVI).

Los últimos títulos de este Libro Segundo se refieren a la adquisición y renuncia de la herencia (título XVII), a la hereditatis petito (título XVIII), a la cesión de herencia (título XIX) y su partición (título XX).

El Libro lII es el más amplio, porque abarca toda la materia de los derechos reales (títulos I-VII) y las obligaciones (títulos VIII-XI) . En cuanto a la propiedad y posesión de los bienes (título I), es interesante destacar el régimen singular de adquisición de los frutos de las heredades desde que son manifiestas (Ley trescientos cincuenta y cuatro), y en el título II, «De las Comunidades de bienes y derechos», se expone con claridad el régimen de modalidades especiales muy frecuentes, pero que no siempre se interpretan convenientemente, como son las corralizas (capítulo IV), facerías, helechales, el dominio concellar y las vecindades foranas (capítulo V); la errónea configuración que a veces se ha insinuado en la jurisprudencia, de tales derechos corno servidumbres «personales» desfiguraba su propia naturaleza impidiendo la redención. Conforme a la mas depurada doctrina, se consideran corno servidumbres (título III) tan solo las prediales, de las que se recogen algunas particularidades siempre vigentes en Navarra, y como derechos reales especiales los de usufructo, habitación, uso y otros similares (título IV).

De gran utilidad resulta la regulación «Del Derecho de superficie y otros similares» (título V), que han cobrado renovada aplicación en el desarrollo urbano y la Compilación presenta una ordenación nueva, fiel reflejo de la práctica vigente, en materia de sobreedificación y subedificación (capítulo III).

El título VI ordena todo lo relativo al derecho de retracto y otros derechos de adquisición preferente, que presenta una mayor complejidad por la incidenia de tipos especiales de derechos concurrentes.

Finalmente, a las garantías reales se dedica el título VII, incluyendo la venta con pacto de retro en función de garantía (capítulo IV) las prohibiciones de disponer (capítulo V), la venta con reserva de dominio (capítulo VI) y la venta con pacto comisorio (capítulo VII).

La sistemática de las obligaciones –cuyos principios generales se recogen en el título VIII del tercer libro– distingue, en primer lugar, las promesas unilaterales designadas con el nombre romano de estipulaciones (título IX), a las que se agrega el acto similar de la fianza (capítulo II); en segundo lugar, los distintos tipos de préstamos (título X) –a los que sigue el censo consignativo (título XI)–, y en tercero, los contratos de custodia (título XII), de mandato (título XIII), de compraventa y permuta (título XIV) y de arrendamiento (título XV y último de la Compilación). Así pues, se prescinde de la categoría del «cuasicontrato» y, en su lugar, se trata del enriquecimiento sin causa (capítulo IV) en el título general (VIII) sobre las obligaciones, y de la gestión de negocios como figura simular al mandato (Leyes quinicientos sesenta y quinientos sesenta y uno del título XIII). Debe señalarse también la eliminación de la superada figura del arrendamiento de servicios que, en la medida en que no queda regulada como contrato de trabajo, se somete a las reglas del mandato (Ley quinientos sesenta y dos), orillándose así una ya ociosa discusión de los autores, que hace tiempo debiera haber sido olvidada.

La orgánica estructura de estos tres libros queda coronada por el libro preliminar que los precede. Sus cuarenta y una Leyes se distribuyen en cuatro títulos, respectivamente, sobre las fuentes (título I), la condición toral de las personas físicas y jurídicas (título II), el ejercicio de los derechos (título III) y la prescripción de las acciones (título IV). Una mención especial merece el reconocimiento de la costumbre como primera fuente (Ley dos), incluso cuando se oponga al Derecho escrito, siempre que no sea contra la moral o el orden público (Ley tres). Aunque con este reconocimiento parezca debilitarse la fuerza de la misma Compilación, ello so debe a una indeclinable exigencia del Derecho privativo de Navarra, que se muestra así como un ordenamiento abierto al desarrollo futuro determinado por la práctica. Ello no obsta, sin embargo, a que el Derecho supletorio particular de Navarra quede siempre integrado por su tradición jurídica, constituida por sus antiguas Leyes y el Derecho Romano en aquellas insituciones que de él se han recibido en la práctica de nuestro tiempo; tradición a la que suple, en su caso, el Código Civil y las Leyes generales de España (Ley seis).

Hay que tener en cuenta, por lo demás, que las mismas Leyes de esta Compilación, como todas las Leyes vigentes en Navarra, tienen normalmente carácter dispositivo (Ley ocho), ya que el primer principio y fundamento de todo el Derecho navarro es la primacía de

la voluntad privada, como se expresa en la antigua regla «paramiento fuero vienze» (Ley siete).

Aunque la codificación no debe considerarse nunca como un término final, sino como un proceso para el desarrollo del Derecho, con la presente Compilación viene a cumplirse el propósito de aclarar y renovar con una más depurada expresión el Derecho de Navarra, ya que, examinado cuidadosamente el texto del proyecto por los juristas designados al efecto, tras haber sido atendidas las enmiendas de que fué objeto, puede afirmarse su correspondencia con el Derecho vigente.

LIBRO PRELIMINAR

[. . .]

TÍTULO III

Del ejercicio de los derechos y de las declaraciones de voluntad

[. . .]

Ley 15.

Ejercicio defraudatorio de derechos. Los actos realizados con intención de excluir injustamente el derecho de un tercero pueden impugnarse a la vez que se ejercita el derecho que se intentó defraudar

Ley 16.

Extinción de derechos por falta de ejercicio. Los derechos pueden extinguirse por la falta de ejercicio cuando así se hubiera pactado o en los casos previstos por la costumbre o la ley.

[. . .]

LIBRO I

De las Personas, de la Familia y de la Casa navarra

TÍTULO I

De las Personas Jurídicas, los Patrimonios especialmente protegidos y otros Entes sin personalidad

Téngase en cuenta que la modificación de este título, establecida por el art. 1.2 de la Ley Foral 21/2019, de 4 de abril, entra en vigor el 16 de octubre de 2019, según determina su disposición final 4.Ref. BOE-A-2019-8512

CAPÍTULO I

Personas jurídicas

Ley 42.

Fundaciones. Las fundaciones para fines de interés general deberán constituirse de conformidad a lo dispuesto en la ley especial que las regule y adquirirán personalidad jurídica desde la inscripción del acto constitutivo en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Otras personas jurídicas. Además de las instituciones cuya personalidad jurídica se halla reconocida por las leyes, la tienen igualmente reconocida por esta Compilación:

1. Las Juntas o "Patronatos mere legos" de los Santuarios, Ermitas, Cofradías y similares, sin perjuicio de la condición que les conceda el derecho canónico.
2. Los patrimonios afectos a fines de interés privado sin ánimo de lucro a los que se refiere la ley siguiente.

Ley 43.

Patrimonios afectos a fines de interés privado.

a) Objeto. Por actos "inter vivos" o "mortis causa", cualquier persona podrá dotar de personalidad jurídica propia a un patrimonio integrado por bienes y derechos de cualquier clase y afectarlo al cumplimiento de determinados fines privados de interés social, humanitario o cultural o cualesquiera otros de carácter solidario y sin ánimo de lucro.

La atribución de personalidad jurídica al patrimonio y su afectación a dichos fines por acto "inter vivos" debe hacerse en escritura pública en la que consten los estatutos que determinen el nombramiento, renovación, funcionamiento y atribuciones del órgano rector de la persona jurídica así constituida.

Si la constitución se realizase por acto "mortis causa", el constituyente puede ordenar por sí mismo los estatutos o encomendar su ordenación, total o parcialmente, al primer órgano rector o a otras personas. Igualmente, puede realizar la dotación de bienes o derechos, ya en el propio acto de constitución, ya en acto separado, ya delegando en otras personas la asignación de bienes o derechos, a título universal o singular.

b) Régimen. Las personas jurídicas así constituidas se regirán por la voluntad del constituyente manifestada en dicho acto y en los estatutos, que será suplida en lo no previsto e integrada en su interpretación por las disposiciones contenidas en el libro II de esta Compilación.

c) Facultades del órgano rector. Salvo que otra cosa se disponga en los estatutos, corresponden al órgano rector, plenamente y sin limitación alguna, las facultades siguientes:

1. Las de administración y disposición del patrimonio dotacional.
2. La de interpretar la voluntad del constituyente.
3. Las de inversión, realización, transformación y depósito de los bienes y aplicación de los mismos a los fines determinados en el acto constitutivo.
4. Las de confeccionar los presupuestos y aprobar las cuentas por sí solo y con plenitud de efectos.

Tratándose de personas jurídicas creadas por voluntad privada y para fines de interés privado, el constituyente podrá eximir a las mismas de intervención administrativa. Sin embargo, a instancia de cualquier persona, el Ministerio Fiscal podrá inspeccionar la gestión e instar y ejercitar las acciones procedentes.

d) Reversión. El acto constitutivo o los estatutos podrán establecer la reversión de los bienes en favor de los herederos del constituyente o de determinadas personas, sean o no parientes de este, con el límite de la ley 224.

e) Extinción. Cuando se extinga una persona jurídica constituida conforme a esta ley sin haberse previsto el destino de sus bienes, adquirirá estos la Comunidad Foral de Navarra, que los aplicará a fines de interés social o general.

CAPÍTULO II

Patrimonios protegidos para miembros con discapacidad o dependencia de la comunidad o grupo familiar

Ley 44. *Patrimonios protegidos.*

a) Concepto y caracteres. Podrán constituirse patrimonios especialmente protegidos para las personas con discapacidad o dependencia que formen parte de la comunidad o grupo familiar, aun sin convivencia, mediante la aportación a título gratuito de bienes y derechos a este patrimonio y el establecimiento de las medidas necesarias para determinar

su afección y el destino de sus rendimientos a subvenir a sus necesidades, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes generales o especiales sobre su protección patrimonial.

Dichos patrimonios se regirán por lo dispuesto en el acto de su constitución, que no otorgará titularidades ni derechos reales al beneficiario. El patrimonio no responderá de las obligaciones posteriores a su constitución distintas a su destino que pudieran corresponder al beneficiario, al constituyente o a las demás personas que realizaron las aportaciones.

b) Constitución. Podrán constituir patrimonios protegidos, mediante la aportación de bienes y derechos que, por su naturaleza o rentabilidad, sirvan para satisfacer las necesidades vitales del beneficiario, las personas o entidades siguientes:

– la propia persona con discapacidad o dependencia beneficiaria del mismo, por sí o con el apoyo que precise,

– quienes le representen conforme a las medidas de apoyo establecidas, con el consentimiento de la persona beneficiaria,

– cualquier miembro de la comunidad o grupo familiar de la que dicha persona forme parte.

La constitución tendrá lugar por medio de escritura pública o testamento otorgado ante Notario en los que, sin perjuicio de otras disposiciones, se hará constar necesariamente:

1. La denominación del patrimonio que se hará en relación con la persona o personas beneficiarias identificadas con su nombre y apellidos.

2. La identificación y voluntad del constituyente.

3. El inventario inicial de bienes y derechos.

4. El establecimiento de las normas que deben regir la administración del patrimonio y las medidas de control de dicha administración, así como la designación de las personas que deban ejercerlas.

5. El destino que debe darse al remanente cuando tenga lugar su liquidación, el cual podrá consistir en la reversión de los bienes en favor de los herederos del constituyente o de determinadas personas, sean o no parientes de este, con el límite de la ley 224.

Cabrá también la constitución judicial, cuando la persona encargada de prestar apoyos se niegue de forma injustificada a materializar la constitución del patrimonio protegido con la aportación de bienes y derechos adecuados y suficientes realizada por cualquier persona con interés legítimo, la cual podrá acudir al Ministerio Fiscal para que lo inste de la autoridad judicial.

Ley 45.

c) Administración. Las personas designadas como administradoras en la escritura de constitución deberán realizar su gestión conforme a lo previsto en la misma, respetando los derechos, deseos, voluntad y preferencias del beneficiario y las salvaguardas necesarias para evitar abusos, así como con la diligencia necesaria para conservar los bienes en el estado en que mantengan o incrementen su productividad, todo ello sin perjuicio de las condiciones establecidas en la constitución o aportaciones por terceros por dichos terceros.

Podrá contraer obligaciones a cargo del patrimonio y ostentará la legitimación procesal para la defensa de sus intereses.

En todo lo no previsto en la escritura de su constitución serán de aplicación las previsiones de las medidas voluntarias o, en su defecto, las normas de la curatela.

d) Control y rendición de cuentas. Sin perjuicio de las medidas de control establecidas en la escritura de constitución, las personas designadas para la administración deben rendir anualmente cuentas ante la persona designada en la escritura además de ante el beneficiario o sus representantes legales.

e) Extinción y liquidación. Tendrá lugar la extinción del patrimonio protegido por muerte o declaración de fallecimiento del beneficiario o por la pérdida de la condición que fundamentó su constitución y por finalización del plazo o cumplimiento de la condición resolutoria que, en su caso, se hubiera establecido en su constitución.

La extinción del patrimonio comportará su liquidación a cargo del administrador salvo que hubiera sido designada otra persona con tal función en el título de su constitución, la cual, deberá dar al remanente el destino previsto en la misma.

Cuando se haya dispuesto que el destino de los bienes revierta a los herederos del constituyente, en su defecto, los adquirirá la Comunidad Foral de Navarra, que los aplicará a fines de protección de personas con discapacidad o dependencia.

CAPÍTULO III

Otros entes sin personalidad

Ley 46.

Sociedades y agrupaciones sin personalidad. Las sociedades u otras agrupaciones de naturaleza civil cuya personalidad no haya sido reconocida pueden, sin embargo, actuar como sujetos de derecho por mediación de quienes ostenten su representación expresa o tácitamente conferida.

La titularidad de los derechos adquiridos por estos sujetos colectivos se considerará conjunta de todos los miembros y será necesaria la unanimidad para disponer de esos derechos, sin perjuicio de las relaciones internas entre las partes.

De las obligaciones contraídas por dichos sujetos colectivos responderán personal y solidariamente todos sus miembros.

TÍTULO II

De la capacidad y representación de las personas individuales

Ley 47.

Capacidad. La capacidad plena se adquiere con la mayoría de edad al cumplirse los 18 años.

Menores de edad. Los menores de edad tienen capacidad para todos los actos relativos a los derechos inherentes a su persona que, de acuerdo con su madurez, puedan ejercer por sí mismos, para los actos y contratos que las leyes les permitan realizar solos o con la asistencia de sus representantes legales, así como para los relativos a los bienes y servicios ordinarios que sean propios de su edad conforme a los usos sociales.

Para celebrar contratos que les obliguen a realizar prestaciones personales, se requiere su previo consentimiento si tienen suficiente madurez y, en todo caso, si son mayores de 12 años, debiendo ser oídos, también en tales casos, para cualesquiera otros actos o contratos que les afecten.

Las limitaciones a la capacidad de obrar de los menores se interpretarán siempre de forma restrictiva y en su interés.

Menores de edad mayores de 14 años. Sin perjuicio de todos aquellos actos que puedan realizar conforme a las leyes, los menores de edad que sean mayores de 14 años tendrán capacidad para los actos determinados en esta Compilación.

Además, pueden aceptar por sí solos toda clase de liberalidades por las que no contraigan obligaciones, aunque aquellas contengan limitaciones o prohibiciones sobre los bienes objeto de liberalidad.

Menores de edad mayores de 16 años. Los mayores de 16 años no emancipados pueden realizar los actos de administración ordinaria de los bienes que hayan adquirido con su propia actividad lucrativa.

Podrán también consentir en documento público los actos de disposición de sus progenitores a los que se refiere el apartado segundo de la ley 66, en cuyo caso no será precisa la autorización judicial.

[. . .]

CAPÍTULO IV

De la reserva del bínubo

[. . .]

Información relacionada

- Téngase en cuenta, que en todos los casos en que en el texto de la Compilación se utilizan sustantivos de género gramatical masculino para referirse a los diversos sujetos de las relaciones jurídicas, deberán entenderse referidas de forma genérica a las correspondientes posiciones jurídicas en el mismo contempladas e inclusivas tanto del caso de que las ocupen mujeres como hombres, con estricta igualdad en sus efectos jurídicos, según establece la disposición adicional 1 de la Ley Foral 21/2019, de 4 de abril. Ref. BOE-A-2019-8512

§ 38

Ley Foral 2/2014, de 17 de febrero, por la que se regulan los órganos rectores de determinadas fundaciones

Comunidad Foral de Navarra
«BON» núm. 38, de 25 de febrero de 2014
«BOE» núm. 63, de 14 de marzo de 2014
Última modificación: 31 de enero de 2022
Referencia: BOE-A-2014-2712

Téngase en cuenta que se declara que esta Ley no es contraria al orden constitucional de distribución de competencias siempre que se interprete en los términos señalados en los fundamentos jurídicos 5 y 6, por Sentencia del TC 14/2015, de 5 de febrero. Ref. BOE-A-2015-2260.

LA PRESIDENTA DEL GOBIERNO DE NAVARRA

Hago saber que el Parlamento de Navarra ha aprobado la siguiente Ley Foral por la que se regulan los órganos rectores de determinadas fundaciones.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La presente ley foral tiene por objeto modificar la Ley Foral 2/2014, de 17 de febrero, por la que se regulan los órganos rectores de las fundaciones provenientes de la transformación de las cajas de ahorros.

Tras la aprobación de la Ley Foral 21/2019, de 4 de abril, por la que se procede a la modificación y actualización de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra (Fuero Nuevo), se ha producido un cambio sustancial en el régimen jurídico de las fundaciones, que ha motivado la aprobación de la Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra, que ha adaptado la normativa existente al Fuero Nuevo y que contiene la regulación sustantiva aplicable a todas las fundaciones constituidas al amparo de la Ley 42 del Fuero Nuevo.

A pesar de contar con una nueva regulación, la Ley Foral 2/2014, mantiene su vigencia dadas las especiales características que reúnen las fundaciones provenientes de la transformación de las cajas de ahorro.

En el caso de Navarra, Fundación Caja Navarra es heredera de la Caja de Ahorros de Navarra, que desapareció como entidad de crédito con identidad propia, al traspasar su negocio financiero al banco Banca Cívica, luego absorbido por Caixabank, y transformada, en aplicación de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de Reestructuración y Resolución de las Entidades de Crédito, en fundación bancaria llamada a gestionar lo que antes constituía el núcleo de la obra benéfica y social de Caja Navarra.

Con fecha 26 de marzo de 2021 y como consecuencia de la inscripción en el Registro Mercantil de Valencia de la fusión por absorción de Bankia S.A. por Caixabank S.A., Fundación Caja Navarra ha dejado de cumplir con los requisitos que la normativa de Cajas de Ahorro y Fundaciones Bancarias exige para ser una fundación bancaria, por lo que debe ser transformada en una fundación ordinaria.

Atendiendo a su origen y a la peculiar característica de Fundación Caja Navarra, se justifica que estas fundaciones deban someterse a un régimen normativo distinto, con una mayor participación y control público y sometido a las reglas de transparencia. Por todo ello, procede modificar la Ley Foral 2/2014, de 17 de febrero, por la que se regulan los órganos rectores de determinadas fundaciones, para adecuarla a la realidad jurídica y social actual.

CAPÍTULO I

Órganos de gobierno, administración, gestión y representación

Artículo 1. *Enumeración.*

1. Los estatutos de las fundaciones provenientes de la transformación de las cajas de ahorros de Navarra preverán que su ámbito de actuación es Navarra, y su órgano de gobierno será un patronato compuesto por nueve personas.

2. Sin perjuicio de que atiendan a los fines de la fundación y de que esta tenga fines benéfico-sociales, los órganos rectores de las fundaciones provenientes de la transformación de las cajas de ahorros perseguirán en sus actos fines de interés social en pro de Navarra y de su ciudadanía.

CAPÍTULO II

Del patronato y de los patronos

Artículo 2. *El patronato.*

1. El patronato será el órgano superior de gobierno y decisión de las fundaciones sometidas a las disposiciones de esta ley foral.

2. El patronato estará presidido por la persona nombrada para la presidencia.

3. Del patronato dependerá jerárquicamente la dirección.

Artículo 3. *Composición del patronato.*

1. Constituirán el patronato en calidad de patronos:

a) Cinco miembros designados por el Pleno del Parlamento de Navarra, pudiendo votar cada Parlamentario Foral a un máximo de tres candidatos.

b) Tres miembros elegidos por el Gobierno de Navarra.

c) Un miembro elegido por el Pleno del Ayuntamiento de Pamplona.

2. Las personas candidatas deberán tener reconocido prestigio profesional, conocimiento y experiencia en los ámbitos relacionados con los fines fundacionales en la manera que se especifique en los estatutos.

3. Además de las incompatibilidades que les puedan afectar por aplicación de cualquier otra normativa vigente, no podrán ser elegidas ni nombradas como miembros del Patronato las personas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

a) Los concursados inhabilitados mientras no haya concluido el periodo de inhabilitación.

b) Haber sido condenado a pena que lleve aneja la inhabilitación general o especial para el ejercicio de cargos públicos.

c) El personal al servicio de las Administraciones públicas con funciones que se relacionen directamente con las actividades propias de las fundaciones.

d) Mantener, en el momento de ser elegidos para los cargos o durante el ejercicio de los mismos, deudas vencidas y exigibles de cualquier clase frente a la fundación.

e) Mantener cualquier reclamación judicial frente a la fundación, salvo las reclamaciones laborales o aquellas que planteen los miembros del patronato.

f) Pertenecer al Consejo de Administración u órgano equivalente de más de cuatro sociedades mercantiles o entidades corporativas. Quedan exceptuados los cargos que se desempeñen en representación de la fundación o por designación de la misma.

g) Estar vinculado a la fundación o a sociedades o entidades bancarias en las que participe esta con más de un 20 por ciento del capital por contrato de obras, servicios, suministros o trabajo retribuido. Esta incompatibilidad alcanzará también a cónyuges y asimilados y a las sociedades en las que el patrono, directa o indirectamente, participe en más de un 20 por ciento, aisladamente o con su cónyuge, ascendientes o descendientes o en las que desempeñen los cargos de presidente, consejero delegado o asimilado.

h) Ocupar el cargo o puesto de patrono, presidente, consejero, administrador, director, gerente, asesor o asimilados en entidades bancarias, sus fundaciones o sociedades.

i) Desempeñar cualquier cargo político electo en las instituciones de la Unión Europea, del Estado, de las comunidades autónomas y de la Foral de Navarra y de las Entidades Locales.

j) Ocupar el puesto de alto cargo en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en la Administración General del Estado, en la Administración local o en cualquiera de las entidades del sector público, de derecho público o privado, vinculadas o dependientes de ellas.

k) Ocupar un cargo ejecutivo o directivo en partido político, asociación empresarial o sindicato.

Las incompatibilidades señaladas en las letras g), i), j) y k) de este artículo se mantendrán durante los dos años siguientes a la fecha del cese en la vinculación o en cualquiera de los cargos relacionados.

4. La Presidencia del patronato será elegida de entre sus miembros por mayoría absoluta y mediante votación secreta.

5. Además, asistirán al patronato, salvo en el caso de asuntos laborales que les atañan directamente, las personas nombradas para la dirección y la secretaría. La asistencia de estas personas será con voz y sin voto. Ni el director ni el secretario tendrán la condición de patronos.

6. Se procurará que la composición del patronato sea lo más paritaria posible, para lo cual cada una de las instituciones proponentes empleará criterios de paridad en su propuesta.

Artículo 4. *Nombramiento y toma de posesión de los patronos.*

El Parlamento de Navarra, el Gobierno de Navarra y el Ayuntamiento de Pamplona comunicarán al Protectorado el nombre de las personas elegidas que han de ocupar el cargo de patrono, que deberán aceptarlo en la forma establecida en la Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra en el plazo máximo de 1 mes desde su designación.

Artículo 5. *Duración del cargo de patrono.*

La condición de miembro del patronato tendrá una duración de seis años, produciéndose una renovación parcial cada tres años en la forma que se determine en los estatutos, no pudiendo ser reelegidos en el mandato inmediatamente posterior.

Artículo 6. *Obligaciones de los patronos.*

Son obligaciones de los patronos, además de otras que dispongan la legislación vigente o los estatutos de la fundación:

a) Cumplir fielmente los fines de la fundación.

b) Observar escrupulosamente los principios del Código Ético de Conducta que al efecto apruebe el patronato.

c) Concurrir a las reuniones.

d) Desempeñar sus cargos con la diligencia de un representante leal.

e) Mantener y conservar los bienes y valores de la fundación.

f) Responder frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos, o por los realizados negligentemente. Quedarán exentos

de responsabilidad quienes se opusiesen expresamente al acuerdo determinante de esta o quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.

g) Custodiar el conjunto de la documentación desde la creación de la entidad que da origen a la fundación especial. Asimismo, realizará las gestiones que fueran necesarias, en su caso, para recuperar cuanta documentación le pudiera corresponder por su origen.

Artículo 7. *Retribuciones de los patronos.*

1. Los miembros del patronato ejercerán su cargo gratuitamente sin que en ningún caso puedan percibir retribución o dieta por el desempeño de su función.

2. No obstante lo anterior, los miembros del patronato tendrán derecho a que se les reembolsen los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione y en la cuantía estrictamente necesaria. Las cantidades que perciban por estos conceptos serán públicas.

Artículo 8. *Facultades del patronato.*

1. Además de las facultades que le puedan corresponder por aplicación de cualquier normativa vigente, corresponde al patronato las siguientes facultades:

a) Las facultades del patronato se extienden a todo lo que concierne al gobierno, representación y administración de la fundación, en conformidad con lo recogido en los estatutos.

b) Corresponde al patronato aprobar, modificar e interpretar, previo informe preceptivo del protectorado, los estatutos de la fundación, que en ningún caso podrán ser contrarios a lo establecido en esta ley foral y demás normativa vigente.

La aprobación, modificación e interpretación de los estatutos requerirá acuerdo adoptado por la mayoría absoluta de los miembros del patronato.

Los estatutos, sus modificaciones o acuerdos de interpretación se publicarán en el «Boletín Oficial de Navarra» y en la página web de la fundación.

c) Corresponde al Patronato la confección de los presupuestos y la aprobación cada ejercicio, de las cuentas anuales de la fundación por acuerdo adoptado por la mayoría simple de sus miembros.

Los gastos previstos recogidos en los presupuestos no podrán superar en un 25 por ciento el total de los ingresos previstos para el ejercicio, salvo autorización expresa del Protectorado.

Los gastos previstos recogidos en los presupuestos no podrán suponer un incremento superior al 10 por ciento en relación con los gastos previstos incluidos en el presupuesto del ejercicio anterior, salvo autorización expresa del Protectorado.

Los presupuestos y cuentas anuales, una vez aprobados, serán públicos.

d) Corresponde al patronato el nombramiento de la sociedad encargada de auditar las cuentas anuales de la fundación.

Tal nombramiento será público, así como el informe de auditoría.

e) La aprobación del Código Ético de Conducta.

f) La aprobación de la estructura orgánica de la fundación y de sus modificaciones, así como la elección de los cargos directivos.

g) Ordenar, clasificar y gestionar toda la documentación de la fundación especial, así como toda la documentación de la entidad o entidades que da origen a la fundación. Dicha documentación podrá ser requerida por los Parlamentarios Forales ajustándose al procedimiento establecido en el Reglamento de la Cámara. Y deberá estar a disposición del resto de instituciones públicas de Navarra para lo que se articulará un protocolo de acceso que deberá ser aprobado por acuerdo de la mayoría de los miembros del Patronato.

2. En ningún caso serán delegables las facultades previstas en el apartado anterior.

Artículo 9. *Funcionamiento del patronato.*

1. El patronato se reunirá dentro de los seis primeros meses de cada año para aprobar las cuentas anuales, así como la propuesta de aplicación del resultado en los términos previstos en la legislación aplicable.

De igual modo, en el cuarto trimestre del ejercicio se reunirá para la aprobación del Plan de Actuación correspondiente al ejercicio siguiente.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número anterior, el patronato podrá celebrar cuantas otras reuniones convoque la presidencia o lo soliciten al menos tres patronos. Si solicitada una reunión por tres patronos, la presidencia no la convocara en el plazo de un mes, los solicitantes estarán facultados para convocarla formalmente.

3. El patronato quedará válidamente constituido cuando concurran la mitad más uno de sus miembros. En todo caso, será necesaria la presencia del presidente y del secretario o de las personas que los sustituyan.

4. Cada miembro del patronato tendrá derecho a un voto y los acuerdos se adoptarán válidamente por mayoría de los miembros presentes o debidamente representados, salvo cuando expresamente se exija otra mayoría cualificada.

5. De las reuniones del patronato se levantará por el secretario la correspondiente acta, que deberá ser aprobada o al finalizar la reunión o en la siguiente sesión. Firmarán el acta el presidente y el secretario. El acta se transcribirá al correspondiente libro.

6. El acta especificará los asistentes, presentes o representados, el orden del día de la reunión, las circunstancias del lugar y tiempo en que se ha celebrado, los puntos principales de las deliberaciones si lo solicitaran los patronos, así como el contenido de los acuerdos adoptados.

7. La convocatoria de las reuniones se cursará por el secretario por orden del presidente, con una antelación mínima de cinco días naturales a su celebración, por cualquier medio del que puedan tener constancia de su recepción al lugar o dirección designado al efecto por cada uno de los miembros del patronato.

En la convocatoria se indicará el lugar, día y hora de celebración de la reunión, así como el orden del día. Con la convocatoria se remitirá la documentación que se estime necesaria para el examen de los distintos puntos incluidos en el orden del día.

No se precisará convocatoria previa cuando se encuentren presentes todos los miembros del patronato y acuerden por unanimidad la celebración de la reunión.

8. Los acuerdos surtirán efecto desde el momento en que sean adoptados, salvo que por disposición de la ley o decisión del patronato se demore su eficacia a un momento posterior.

CAPÍTULO II BIS

El Protectorado

Artículo 9 bis. *Protectorado: carácter y funciones.*

1. El Protectorado de la Fundación corresponde a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, que lo ejercerá a través del departamento competente en materia de economía y hacienda o de aquel al que se atribuya la competencia reglamentariamente.

2. El Protectorado, además de las facultades que le correspondan por aplicación de la normativa vigente, tendrá las facultades siguientes:

a) Velar por la legalidad y el buen funcionamiento de la fundación, comprobando el cumplimiento adecuado de los fines fundacionales de acuerdo con los estatutos y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

b) Velar por la integridad, suficiencia y rentabilidad del patrimonio de la fundación y verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados al cumplimiento de los fines fundacionales, en los términos previstos en los presentes estatutos y en la ley, pudiendo solicitar del patronato la información que a tal efecto resulte necesaria.

c) Designar un representante del Protectorado que podrá asistir, con voz pero sin voto, a las sesiones de los órganos colegiados de la fundación.

d) Recabar de la fundación cuanta información considere necesaria para ejercer su función de protectorado.

e) Practicar inspecciones en la fundación, tanto periódicas para comprobar el cumplimiento de las normas generales y estatutarias que regulan el funcionamiento y actividad de la fundación como extraordinarias sobre cualquier actividad o aspecto específico de la fundación.

f) Ejercer provisionalmente las funciones del órgano de gobierno de la fundación si por cualquier motivo faltasen todas las personas llamadas a integrarlo e instar la extinción de la Fundación.

g) Ejercitar la acción de responsabilidad de los patronos en los supuestos contemplados en la ley.

h) Impugnar los actos y acuerdos de los órganos de la fundación que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

i) Otorgar las autorizaciones para la fusión y extinción de la fundación y para la adopción de acuerdos por el patronato en los casos previstos en los presentes estatutos y en las leyes.

j) Controlar el proceso de liquidación de la fundación.

k) Cuantas otras funciones le confieran las leyes.

l) Autorizar aquellos gastos que superen en un 25 por ciento el total de los ingresos previstos para el ejercicio.

m) Autorizar aquellos gastos que supongan un incremento superior al 10 por ciento en relación con los gastos previstos incluidos en el presupuesto del ejercicio anterior.

n) Emitir informe preceptivo al proyecto de estatutos de las fundaciones incluidas en el ámbito de aplicación de esta ley foral, así como a las modificaciones que de los mismos se produzcan.

CAPÍTULO III

La presidencia

Artículo 10. *Elección.*

(Suprimido)

Artículo 11. *Funciones.*

(Suprimido)

Artículo 12. *Sustitución.*

(Suprimido)

CAPÍTULO IV

La dirección

Artículo 13. *Funciones.*

(Suprimido)

CAPÍTULO V

De la secretaría

Artículo 14. *De la secretaría.*

(Suprimido)

CAPÍTULO VI

Obligaciones y control de la fundación

Artículo 15. *Obligaciones de la fundación.*

1. Todos los órganos de las fundaciones sometidas a la presente ley foral deben ajustar su actuación a la legislación vigente y a los estatutos y cumplir con los principios de la ética, el buen gobierno y la profesionalidad.

2. Las fundaciones rendirán cuentas de su actividad al Parlamento de Navarra anualmente, mediante comparecencia de quien ejerza la presidencia.

El Parlamento de Navarra podrá requerir la comparecencia de los titulares de los órganos de la fundación, quienes vendrán obligados a colaborar con aquél y a facilitarle la información que les demande.

3. La actividad de las fundaciones reguladas por la presente ley foral serán objeto de una auditoría anual que se analizará por el protectorado dentro de las funciones que tiene atribuidas. Dicha auditoría se remitirá al Parlamento de Navarra una vez aprobada.

4. La publicidad de la actividad de la fundación, de su patronato, de sus principales actos, contratos, convenios y subvenciones, y de los actos que se citan en la presente ley foral, se efectuará mediante una página web de la fundación.

En dicho portal se publicará también la relación de las personas que, por cualquier concepto, reciban de los fondos de la fundación más de 15.000 euros, así como la cuantía exacta y el concepto de la percepción. Se exceptúan de lo anterior las retribuciones de las personas que mantengan una relación laboral con la fundación, salvo la dirección.

Disposición adicional primera.

En lo no dispuesto en la presente ley foral, se estará a lo establecido en el régimen foral aplicable a las fundaciones y, en particular, a la Ley Foral 13/2021 de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra.

Disposición adicional segunda.

Sin perjuicio de su control por el Parlamento de Navarra, en los términos establecidos por esta ley foral y de los que se establezcan con carácter general en las leyes, se garantiza la autonomía de la actividad de las fundaciones sometidas a la presente ley foral respecto de cualquier otra institución pública.

Disposición adicional tercera.

Las fundaciones sometidas a la presente ley foral quedarán incluidas dentro del ámbito subjetivo de aplicación de la Ley Foral 5/2018, de 17 de mayo, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Disposición adicional cuarta.

(Suprimida)

Disposición adicional quinta.

(Suprimida)

Disposición adicional sexta.

(Suprimida)

Disposición adicional séptima.

Las fundaciones sometidas a la presente ley foral solicitarán el régimen fiscal especial de las fundaciones previsto en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.

Disposición transitoria primera.

1. Las fundaciones de carácter especial constituidas en Navarra al amparo de las disposiciones del Real Decreto Ley 11/2010, de 9 de julio, por el que se regulan los órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, que pierdan su condición de fundación bancaria o fundación especial deberán adaptar sus estatutos a las disposiciones de esta ley foral en el plazo de tres meses desde la pérdida de su condición de fundación bancaria o especial. Aquellas fundaciones que a la entrada en vigor de la ley foral hayan perdido la condición de fundación bancaria o especial deberán adaptar sus estatutos a las disposiciones de esta ley foral en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la presente ley foral.

Una vez aprobados los estatutos, cesará el Patronato y se procederá en el plazo de un mes a la elección de uno nuevo en la forma prevista en esta ley foral y en sus estatutos.

En el supuesto excepcional de que no se realice la adaptación de los estatutos en el plazo previsto en el apartado anterior quedarán sin efecto las disposiciones de los estatutos que se opongan a lo previsto en la presente ley foral y cesará el actual Patronato procediéndose a la designación de uno nuevo en el plazo de un mes. Este Patronato así elegido realizará la adaptación de los estatutos en un nuevo plazo de tres meses.

2. En caso de que no se realizara dicha adaptación, al cumplirse dicho plazo quedarán derogadas y sin aplicación todas las disposiciones de sus estatutos que se opongan a las disposiciones de la presente ley foral.

3. A la aprobación de los estatutos y, en todo caso, al cumplirse el plazo mencionado en el apartado 1, cesarán en sus cargos los miembros de los órganos rectores de las fundaciones de carácter especial existentes.

Disposición transitoria segunda. *Renovación del primer patronato.*

Durante el primer mandato y con carácter excepcional, cuatro miembros elegidos por el Patronato conforme al procedimiento que se establezca en los estatutos cesarán en su cargo a los tres años del mandato, a fin de garantizar la renovación parcial prevista en el artículo 5. La Presidencia del patronato comunicará los ceses a las entidades afectadas con dos meses de antelación al vencimiento, para que procedan a nombrar nuevos candidatos.

Disposición transitoria tercera.

(Suprimida)

Disposición transitoria cuarta.

(Suprimida)

Disposición final primera.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en la presente ley foral.

Disposición final segunda.

La presente ley foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

§ 39

Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra

Comunidad Foral de Navarra
«BON» núm. 165, de 16 de julio de 2021
«BOE» núm. 181, de 30 de julio de 2021
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2021-12827

LA PRESIDENTA DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Hago saber que el Parlamento de Navarra ha aprobado la siguiente Ley Foral de Fundaciones de Navarra.

PREÁMBULO

1

La Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra o Fuero Nuevo, aprobada mediante la Ley 1/1973, de 1 de marzo, regulaba las fundaciones en las leyes 44, 45, 46 y 47, en ejercicio de la competencia histórica y exclusiva de Navarra en materia de derecho civil foral reconocida expresamente en el artículo 48 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. Asimismo, esa ley orgánica dispone, en su artículo 44.20, que Navarra tiene competencia exclusiva en materia de fundaciones constituidas con arreglo a las normas del Derecho Foral de Navarra.

Además, el artículo 45 de la antedicha ley orgánica establece que Navarra, en virtud de su régimen foral «… tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el título preliminar del Convenio Económico de mil novecientos sesenta y nueve, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de esta ley orgánica».

En desarrollo de estas competencias se aprobó la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, siendo su objeto el establecimiento y regulación del régimen tributario aplicable a las fundaciones constituidas al amparo de la Ley 44 de la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra.

Esta ley foral disponía como requisito para acceder a los beneficios fiscales que regula el de necesario registro de las fundaciones de su ámbito de aplicación, aprobándose a estos efectos el Decreto Foral 613/1996, de 11 de noviembre, por el que se regula la Estructura y el Funcionamiento del Registro de Fundaciones de Navarra.

Sin embargo, tras aprobación de la Ley Foral 21/2019, de 4 de abril, por la que se procede a la modificación y actualización de la compilación del Derecho Civil Foral de

Navarra (Fuero Nuevo), se ha producido un cambio sustancial en el régimen jurídico de las fundaciones tras su entrada en vigor el 16 de octubre de 2019.

Tal y como como se recoge en la exposición de motivos de la norma que modifica el Fuero Nuevo, las fundaciones adoptan una nueva regulación que pretende adecuarse plenamente a lo establecido en el artículo 34 de la Constitución. Además, como también se refleja en esa exposición, dado que el Fuero Nuevo constituye una compilación de derecho privado, y dado que las fundaciones de interés general tienen una importante vertiente de derecho público, resulta más adecuado regularlas en una ley especial. De esta forma, se clarifica que solo podrán ser fundaciones los patrimonios afectos a fines de interés general, tal y como constitucionalmente está consagrado, en tanto que para la adquisición de su personalidad jurídica se establece la exigencia, además de la observancia de los requisitos que regule la futura ley especial, de la necesaria publicidad mediante su inscripción en el Registro de Fundaciones.

En consonancia con lo recogido en la exposición de motivos, la ley foral mantiene en el Fuero Nuevo una sola ley para las fundaciones, la nueva ley 42, que dispone que «las fundaciones para fines de interés general deberán constituirse de conformidad a lo dispuesto en la ley especial que las regule y adquirirán personalidad jurídica desde la inscripción del acto constitutivo en el correspondiente Registro de Fundaciones», e impone a los poderes ejecutivo y legislativo, en su disposición final segunda, el necesario ejercicio de la iniciativa legislativa en orden a la aprobación de una ley especial que acomode el régimen de las fundaciones al nuevo texto de la Compilación.

2

Hasta la modificación de la Compilación, la misma dedicaba las leyes 44 a 47 al régimen de las fundaciones. En estas leyes se regulaba la constitución, el sometimiento de las mismas a la voluntad de su fundador, las facultades del Patronato, la posibilidad del fundador o fundadora de eximir a la fundación de toda intervención administrativa, la reversión de sus bienes y su extinción.

El régimen fundacional navarro estaba constituido por un derecho sustantivo que, si bien tenía un gran valor, resultaba ser muy específico y con un contenido muy parco que no responde a las necesidades, expectativas y desarrollo de estas entidades en el mundo actual.

Este régimen se complementaba con la citada Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, que regula el régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio. Para ello, esta ley foral no solo contiene las disposiciones de carácter tributario aplicable a las fundaciones constituidas conforme al Fuero Nuevo, sino que recoge para las mismas, además, un verdadero régimen sustantivo. No obstante, esta norma sólo se aplicaba a las fundaciones que pretendieran obtener los beneficios fiscales regulados por la misma.

Tras la modificación operada por la Ley Foral 21/2019, de 4 de abril, por la que se procede a la modificación y actualización de la compilación del Derecho Civil Foral de Navarra (Fuero Nuevo), se impone la aprobación de una ley foral especial que adapte la normativa existente al Fuero y que contenga la regulación sustantiva aplicable a todas las fundaciones constituidas al amparo de la nueva Ley 42 del mismo, al margen de que soliciten o no la aplicación del régimen tributario especial. Esta nueva regulación requiere derogar las disposiciones de carácter no tributario recogidas en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, quedando vigente en aquello que respecta, propiamente, al régimen tributario.

Por lo expuesto, la nueva ley foral aborda la regulación sustantiva de fundaciones de una forma integral y se estructura en 68 artículos, distribuidos en tres títulos, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

3

El título I, «Concepto, creación y devenir jurídico», se articula en tres capítulos.

En el capítulo I recoge las disposiciones generales de las fundaciones. En este ámbito, al igual que la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, se dispone que la norma se aplica a las fundaciones constituidas conforme al Fuero Nuevo, pero con independencia de si solicitan el régimen tributario especial, como sí se exigía en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio.

La novedad más importante, impuesta en la reforma del Fuero Nuevo, es la forma en la que las fundaciones adquieren la personalidad jurídica, ya que ahora se requiere la inscripción del acto constitutivo en el Registro de Fundaciones de Navarra. Es decir, ya no es suficiente su constitución en escritura pública, a diferencia de lo que se exigía antes de la reforma, sino que, para que la fundación despliegue toda su efectividad jurídica, es necesario que previamente se inscriba en el Registro, independientemente de que, además, solicite o no los beneficios fiscales previstos para estas entidades.

Por lo que se refiere a los fines, la ley foral, insiste en la premisa de que las fundaciones han de constituirse necesariamente para fines de interés general, estableciendo una relación más amplia y pormenorizada de los mismos, incluyendo entre ellos la igualdad entre mujeres y hombres, la promoción de la accesibilidad universal y la remoción de los obstáculos que dificulten la plena integración y la igualdad de las personas, el fomento del desarrollo tecnológico y la sociedad de la información, el pleno empleo y la igualdad de oportunidades en el ámbito laboral, la difusión de la cultura y la defensa del patrimonio cultural, intentando dar respuesta a algunas de las necesidades, inquietudes y carencias de la sociedad navarra actual.

Otra novedad a destacar, surgida por la necesidad de clarificar conceptos, es la diferenciación entre personas beneficiarias y personas destinatarias de las actividades de las fundaciones. Se entiende por «personas destinatarias» aquel segmento de población al que, en función de los fines fundacionales, van dirigidas las actividades de la entidad. Por su parte, se consideran «personas beneficiarias» aquellas personas o grupos de personas destinatarias que resulten finalmente beneficiadas por las actividades de la fundación, tras el proceso de selección desarrollado bajo criterios de imparcialidad, no discriminación y objetividad.

Por lo que se refiere a la denominación de las fundaciones, y aunque ya se venía admitiendo en aplicación de la normativa reguladora del uso del euskera, se contempla expresamente la posibilidad de utilizar tanto el vocablo «Fundación» como el vocablo «Fundazioa».

En el capítulo II se regula la constitución, el contenido del acta de constitución y de los estatutos, todo ello en términos muy similares a los recogidos en la normativa vigente en Navarra.

Se introduce como novedad la regulación de la situación de las «fundaciones pendientes de inscripción», entendiendo por tales aquellas fundaciones que se hallen dentro del periodo comprendido entre la constitución en escritura pública y su efectiva inscripción en el Registro, estableciendo que las posibles consecuencias de la no inscripción serán asumidas por quién resulte responsable legal de la obligación de inscripción.

También es importante destacar que, a diferencia de otras normativas fundacionales, la ley foral navarra opta por mantener el sistema regulado ya en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, de no establecer un mínimo cuantitativo para la dotación inicial. Así, se exige que la dotación inicial deberá ser adecuada y suficiente, y las personas fundadoras deberán acreditar estos requisitos mediante el programa de actuación del primer año de vida de la fundación y mediante un estudio económico de viabilidad, extremos que deben formar parte del acto de constitución.

En el capítulo III se regula se regula la modificación estatutaria y la extinción y la liquidación posterior, y se introduce, ex novo, la regulación de la fusión y la escisión de fundaciones.

4

El título II, «Funcionamiento y Régimen Económico», se estructura en dos capítulos.

En el capítulo I se regula el gobierno de la Fundación. El Patronato es el órgano principal y se articula como un órgano colegiado al que corresponde el gobierno, la administración y la representación de la Fundación. Se regula de forma pormenorizada su composición, los requisitos para ser patrono o patrona, la forma de designación, los supuestos de incompatibilidad, la forma de la aceptación y la renuncia, la gratuidad del cargo, sus funciones y, por último, la duración de los cargos y las distintas situaciones (cese, suspensión, sustitución, vacantes).

Por primera vez, se establecen las consecuencias y la forma de proceder en los casos en los que el Patronato no tenga el mínimo de patronas y patronos que se fijen en los estatutos o en esta ley foral.

A diferencia de otras normas fundacionales, la ley foral mantiene, como ya se recogía en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, el carácter gratuito del cargo de patrono o patrona, y la incompatibilidad del mismo con cualquier prestación de servicios a la fundación de carácter retribuido.

Las facultades del Patronato se relacionan de forma detallada siempre desde la convicción de que el Patronato es el órgano principal de la fundación y que, por tanto, aglutina las facultades más importantes, que se ejercitan adoptando los acuerdos y las decisiones fundamentales en aras a la consecución de los fines fundacionales. No obstante, no se trata de un «numerus clausus», puesto que las fundaciones, en cuanto que personas jurídico privadas, podrán establecer otras facultades adicionales en función de su potestad de autoorganización, sin olvidar en ningún caso que el Patronato es el órgano de gobierno, administración y representación de la fundación.

Sin embargo, la ley foral también es sensible a las necesidades de las fundaciones, que en una sociedad moderna y dinámica requieren de otros órganos y de otras formas de autoorganización para lograr la eficacia de la actuación fundacional, por lo que recoge la posibilidad de regular en los estatutos otros órganos, regulando su naturaleza y su relación con el Patronato, órgano principal de la fundación.

Por último, en este capítulo, la ley foral contempla, teniendo en cuenta los avances tecnológicos actuales, la posibilidad de que el Patronato pueda celebrar sus reuniones de forma telemática, pudiendo estar sus miembros en distintos lugares, siempre y cuando se aseguren ciertas condiciones.

En el capítulo II se establecen los requisitos de actuación de las fundaciones y su régimen económico. Este capítulo se articula en dos secciones: la primera regula la selección de las personas beneficiarias, y la segunda el régimen documental y económico.

Con relación al régimen económico, se mantiene la regulación contenida en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, por haber mostrado su operatividad, con la salvedad de que ahora se aplicará a todas las fundaciones, no sólo a las que habían obtenido el régimen tributario especial.

5

El título III, «Intervención administrativa», se estructura en tres capítulos.

El capítulo I regula el Registro de Fundaciones de Navarra. La principal novedad, como ya se ha expuesto, es que la inscripción en ese registro tiene, desde que entró en vigor la modificación del Fuero Nuevo, carácter constitutivo.

Además, como novedades a reseñar se encuentran la relación de principios a los que somete su funcionamiento el Registro, la obligación de facilitar la utilización de las nuevas tecnologías, tanto en la gestión de los procedimientos como en la relación con la ciudadanía y las fundaciones. A estos efectos, la ley foral apuesta por promover, por un lado, la creación de un sistema de información que se incorporará a la sede electrónica de Gobierno de Navarra, y por otro, el establecimiento de relaciones de coordinación, cooperación y colaboración con otros Registro de Fundaciones, así como con las Notarías y Colegios notariales, con el fin de ser más eficientes y eficaces en la realización de las respectivas funciones.

Por último, el capítulo regula las funciones del Registro, los actos inscribibles y la publicidad registral, materias cuya pormenorización tendrá que ser objeto de un ulterior desarrollo reglamentario.

El capítulo II recoge las disposiciones relativas al Protectorado que por primera vez en Navarra se impone con carácter obligatorio para todas las fundaciones, incluso para las ya registradas. Teniendo en cuenta el importantísimo salto cualitativo que esto supone para el ámbito fundacional en el ámbito de la Comunidad Foral, la ley foral diseña un Protectorado que, a diferencia de otras normas fundacionales, si bien contiene los fundamentos básicos de esta institución, no resulta excesivamente intervencionista, limitándose a aquellos aspectos que son fundamentales para que las fundaciones desplieguen su actividad respetando la esencia del derecho fundacional y garantizando el correcto ejercicio del

derecho de fundación, así como el efectivo cumplimiento de la voluntad de las personas fundadoras y de los fines fundacionales.

Para el cumplimiento de estas funciones por parte del Protectorado la ley foral introduce un sistema de comunicaciones de los acuerdos y decisiones adoptados por los Patronatos, en función de la relevancia de los mismos y, en último extremo, la posibilidad de una intervención temporal de la fundación, previa solicitud a la autoridad judicial, en el caso en el que advirtiera una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la misma, o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, y siempre que, previamente, el Patronato hubiese desatendido el requerimiento realizado por el Protectorado para subsanar dichas irregularidades. Asimismo, la ley foral prevé que las fundaciones se sometan voluntariamente a una mayor intervención del protectorado, ya que pueden contemplar en sus estatutos que la realización de determinadas actuaciones requiera de la previa autorización de ese órgano.

Por último, la ley foral regula la función de asesoramiento que también corresponde al Protectorado y los recursos contra sus actos y decisiones.

El capítulo III se refiere a las Fundaciones Públicas de la Administración Pública Foral, y en este ámbito se remite a la regulación ya recogida en la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral, en la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra, por lo que a su régimen presupuestario y económico financiero se refiere, y al artículo 44.3, letra e), y en la Ley Foral 17/2019, de 4 de abril, de Igualdad de Mujeres y Hombres.

6

Por lo que se refiere a las disposiciones de la parte final, la ley foral contiene dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

En la primera disposición transitoria se prevé la asignación de oficio del Protectorado a aquellas fundaciones ya inscritas en el Registro que, conforme a la anterior regulación del Fuero Nuevo, optaron por no acogerse a dicho Protectorado.

En la segunda se recoge el régimen transitorio para las fundaciones ya inscritas en el Registro, que deberán adaptar sus estatutos a la nueva regulación en el plazo de dos años desde la entrada en vigor de la ley foral, y las consecuencias jurídicas de su no adaptación.

La disposición derogatoria única recoge la derogación general de cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en la ley foral. También recoge la derogación expresa de los capítulos II, III, IV y V del título I y la disposición adicional primera de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, que queda vigente en el resto de su contenido, y cuyos beneficios fiscales seguirán siendo de aplicación a las fundaciones. Se dispone asimismo la derogación de aquellos preceptos del Decreto Foral 613/1996, de 11 de noviembre, por el que se regula la Estructura y el Funcionamiento del Registro de Fundaciones de Navarra, en lo que se opongan a las previsiones recogidas en la ley foral.

Por último, las disposiciones finales regulan el desarrollo reglamentario, las remisiones normativas y la entrada en vigor de la ley foral.

TÍTULO I

Concepto, creación y devenir jurídico

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto de la ley.*

La presente ley foral tiene por objeto establecer el régimen jurídico de las fundaciones que se constituyan, para fines de interés general, con arreglo al párrafo primero de la Ley 42 de la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra o Fuero Nuevo de Navarra.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Esta ley foral se aplicará a las fundaciones que constituidas conforme al artículo 1 desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio del establecimiento de relaciones instrumentales en diferentes ámbitos territoriales.

2. A estos efectos, se considera que desarrollan también principalmente sus actividades en la Comunidad Foral de Navarra las fundaciones que, habiéndose constituido conforme al artículo 1, realicen principalmente su actividad en el extranjero y tengan la sede de su Patronato en Navarra.

3. Esta ley foral también se aplicará a las delegaciones de las fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones de Navarra, siempre que desarrollen principalmente sus actividades en Navarra.

Artículo 3. *Concepto y régimen jurídico.*

1. Las fundaciones son personas jurídicas sin ánimo de lucro que tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

2. Las fundaciones se rigen por la voluntad de las personas fundadoras, por sus estatutos y, en todo caso, por el Fuero Nuevo de Navarra y por la presente ley foral, así como por el resto de la normativa vigente en materia de fundaciones.

Artículo 4. *Fines.*

1. Las fundaciones deberán perseguir alguno o algunos de los siguientes fines de interés general:

a) Defensa de los derechos humanos, de las víctimas de actos violentos y otros acontecimientos catastróficos.

b) Defensa de los principios democráticos y cívicos.

c) Educativos, científicos y de investigación.

d) Sanitarios, deportivos y de promoción de hábitos de vida saludable.

e) Fomento y difusión de la cultura, defensa del patrimonio cultural, así como la promoción de la riqueza y diversidad lingüísticas.

f) Defensa del medio ambiente y de un modelo de desarrollo sostenible.

g) Promoción de la economía y la acción social.

h) Promoción de la Cooperación al Desarrollo y el voluntariado social.

i) Igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres, destacando su carácter transversal respecto al conjunto de los fines de interés general perseguidos por las fundaciones.

j) Promover la accesibilidad universal y remover los obstáculos que dificulten la plena integración y la igualdad de las personas, destacando su carácter transversal respecto al conjunto de los fines de interés general perseguidos por las fundaciones.

k) Desarrollo tecnológico y sociedad de la información.

l) Fomento del pleno empleo y la igualdad de oportunidades en el ámbito laboral.

m) Cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.

2. No podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones o actividades a fundadores y fundadoras, a patronos y patronas, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, a sus respectivos parientes por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas que no persigan fines de interés general.

3. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior a las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes que formen parte del patrimonio histórico español siempre que cumplan las exigencias previstas en su normativa reguladora, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. Tampoco será aplicable a aquellas entidades que realicen actividades de asistencia social o deportivas exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 5. *Personas destinatarias y personas beneficiarias.*

1. Destinatarias son las colectividades genéricas e indeterminadas de personas a las que, en función de los fines fundacionales, van dirigidas las actividades de la entidad. Teniendo también esta consideración las personas trabajadoras de una o varias empresas y sus familiares.

2. Beneficiarias son aquellas personas o grupos de personas destinatarias que resulten finalmente seleccionadas por el Patronato bajo criterios de imparcialidad, no discriminación y objetividad, para recibir las concretas actividades y beneficios de la fundación.

3. Podrán ser beneficiarias de las actividades de las fundaciones las personas recogidas en el apartado 2 del artículo anterior cuando pertenezcan a las colectividades genéricas e indeterminadas de personas destinatarias, su selección se haya realizado conforme a los criterios establecidos en el apartado anterior, y la designación se haya realizado con la abstención de las personas relacionadas con las beneficiarias de tales procesos o decisiones.

Artículo 6. *Personalidad jurídica.*

1. De conformidad con el Fuero Nuevo de Navarra, las fundaciones a que se refiere el artículo 1 adquieren personalidad jurídica desde la inscripción del acto constitutivo en el Registro de Fundaciones de Navarra.

2. La inscripción solo podrá ser denegada cuando dicho acto no se ajuste a las prescripciones de la normativa vigente.

3. Solo las entidades inscritas en el registro podrán utilizar la denominación «Fundación» y/o «Fundazioa».

Artículo 7. *Denominación.*

1. La denominación de las fundaciones deberá ajustarse a los requisitos, prohibiciones y reservas de denominación previstos en la legislación vigente.

2. La denominación de las fundaciones se ajustará a las siguientes reglas:

a) Deberá figurar la palabra «Fundación» y/o «Fundazioa», y no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra previamente inscrita en cualquier Registros de Fundaciones, o con una entidad preexistente inscrita en otro Registro público.

b) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.

c) No podrá formarse exclusivamente con el nombre de España, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio nombre de las entidades fundadoras.

d) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador o fundadora, deberá contar con su consentimiento expreso o con el de su representante legal.

e) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales, o induzcan a error o confusión respecto de la naturaleza o actividad de la fundación.

f) No se admitirá ninguna denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

Artículo 8. *Domicilio.*

Deberán estar domiciliadas en la Comunidad Foral de Navarra las fundaciones que, constituidas conforme a esta ley foral, tengan en Navarra la sede de su Patronato y desarrollen su actividad principal en Navarra, así como aquellas que, desarrollando su actividad principalmente en el extranjero, tengan en Navarra la sede su Patronato.

Artículo 9. *Delegaciones fundaciones extranjeras.*

1. Las fundaciones extranjeras que, regidas por su ley personal, pretendan ejercer sus actividades de forma principal y estable en la Comunidad Foral de Navarra, deben mantener una delegación en territorio foral navarro, que constituirá su domicilio a los efectos de esta ley foral, e inscribirse en el Registro de Fundaciones de Navarra.

2. Las fundaciones extranjeras que pretendan la inscripción de una delegación en la Comunidad Foral de Navarra deberán acreditar que han sido válidamente constituidas con arreglo a su ley personal, y formalizar la constitución de dicha delegación mediante escritura pública, en la que se incluirá la designación de un representante permanente en Navarra.

La inscripción podrá denegarse cuando no se acredite lo señalado en el párrafo anterior, así como cuando los fines no sean de interés general con arreglo al artículo 4 de esta ley foral.

3. Las delegaciones en la Comunidad Foral de Navarra de fundaciones extranjeras quedarán sometidas al Protectorado del Departamento que corresponda por razón de la materia, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto en esta ley foral.

CAPÍTULO II

Constitución

Artículo 10. *Capacidad para fundar.*

1. Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, públicas o privadas.

2. Las personas físicas requerirán de capacidad para disponer gratuitamente, «inter vivos» o «mortis causa», de los bienes y derechos en que consista la dotación.

3. Las personas jurídicas privadas requerirán del acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a la legislación que les resulte aplicable o a sus propias normas.

4. Las personas jurídicas públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, o participar en su constitución, de acuerdo con su normativa reguladora.

Artículo 11. *Modalidades de constitución.*

1. La fundación podrá constituirse por actos «inter vivos» o «mortis causa».

2. La constitución de la fundación por actos «inter vivos» se realizará en escritura pública.

3. La constitución de la fundación por acto «mortis causa» se realizará por testamento, pacto sucesorio o por cualquier otro modo de deferirse la sucesión, conforme al Fuero Nuevo de Navarra. Ese acto deberá contener, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, todas las precisiones previstas en esta norma para la escritura pública de constitución.

4. Si en la constitución de una fundación por acto «mortis causa» la persona disponente se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación inicial, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta ley foral se otorgará por quienes en derecho corresponda la ejecución de las liberalidades «mortis causa».

Artículo 12. *Escritura pública de constitución.*

La escritura de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El nombre, apellidos, edad y estado civil de todas las personas fundadoras, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas y, en ambos casos, su nacionalidad, domicilio y número de identificación fiscal.

b) La voluntad de constituir una fundación.

c) La dotación inicial, su valoración y la forma y realidad de su aportación.

d) La denominación de la fundación. La denominación que se exprese en la escritura pública habrá de coincidir exactamente con la que conste en la certificación negativa de denominación.

e) Los estatutos de la fundación.

f) La identificación de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional.

Artículo 13. *Estatutos.*

1. En los estatutos de la fundación se hará constar:

a) La denominación de la entidad, en la que deberá figurar la palabra «Fundación» y/o «Fundazioa».

b) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

c) El plazo de duración de la Fundación, si no se constituye con carácter indefinido.

d) Los fines fundacionales.

e) Las principales actividades encaminadas al cumplimiento de los fines.

f) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de las personas beneficiarias.

g) La composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros y cargos, la duración del mandato si existe término o plazo en el mismo, las causas de cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.

h) En su caso, la regulación de otros órganos de la fundación y las funciones o las facultades que han de asumir.

i) Destino del patrimonio en el supuesto de extinción de la fundación.

j) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que las personas fundadoras tengan a bien establecer.

2. Toda disposición de los estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad de las personas fundadoras que sea contraria a la presente ley foral se tendrá por no puesta. En el caso de que dicha disposición afectase a la validez constitutiva de la propia fundación, se denegará su inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra.

Artículo 14. *Fundaciones pendientes de inscripción.*

1. Otorgado el documento fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra, el Patronato de la fundación realizará, tras aceptar las personas designadas sus nombramientos, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por esta cuando obtenga personalidad jurídica.

2. En el supuesto de que las personas obligadas a ello no instaran la inscripción, o no atendieran los requerimientos de subsanación derivados del procedimiento, asumirán solidariamente las responsabilidades que se deriven de su falta de actuación y por los actos realizados estando la fundación en proceso de inscripción.

Artículo 15. *Dotación inicial e incrementos posteriores.*

1. La dotación inicial estará constituida por el conjunto de bienes y derechos de contenido patrimonial que se afecten por las personas fundadoras al cumplimiento de los fines fundacionales en el momento de la constitución.

2. La dotación inicial, que tendrá carácter irrevocable e irreversible, habrá de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales, y su cuantía habrá de fijarse en euros en la escritura pública, aunque podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase. Las aportaciones no dinerarias se cuantificarán en igual forma, incorporándose a la escritura tasación experta independiente en la que se especificarán los criterios de valoración utilizados.

En cualquier caso, deberá acreditarse la realidad de las aportaciones ante el Notario o la Notaria autorizante. Las aportaciones dinerarias se acreditarán mediante certificado

bancario. Las aportaciones no dinerarias se acreditarán con los datos registrales si existieran, con la aportación en su caso de las numeraciones de las acciones o participaciones, o mediante cualquier medio valido en derecho que acredite la realidad de las aportaciones en función de la naturaleza de las mismas.

3. La persona o personas fundadoras, a efectos de justificar la adecuación y suficiencia de la dotación inicial a los fines fundacionales, deberán presentar en el Registro el primer programa de actuación, que abarcará un periodo de un año y un estudio económico relativo a la viabilidad de la Fundación que comprenderá la financiación completa, pormenorizada e identificable, de todas las actividades del programa.

No obstante lo anterior, se presumirá adecuada y suficiente la dotación inicial cuando esta tenga un valor económico superior a 10.000 euros, en cuyo caso además no será necesario presentar el estudio económico mencionado en el párrafo anterior.

4. Las aportaciones dinerarias de la dotación inicial se podrán hacer en forma sucesiva, en cuyo caso el desembolso inicial no será inferior al 25 por 100 del total previsto por la voluntad fundacional, debiéndose aportar el resto en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución.

5. Las aportaciones comprometidas por terceros se podrán considerar como dotación inicial, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que llevan aparejada ejecución.

6. En ningún caso se considerará dotación inicial el mero propósito de recaudar donativos, aunque se trate de cuotas o subvenciones periódicas, o cualesquiera otros ingresos a título gratuito.

7. La dotación inicial, acreditada como adecuada y suficiente para constituir la fundación, podrá incrementarse durante la existencia de la fundación mediante nuevas aportaciones dinerarias y por la transformación de reservas o excedentes que ya figuraban en dicho patrimonio, bien de forma voluntaria o por obligación legal. También podrá incrementarse por la aportación en concepto de dotación de bienes y derechos de contenido patrimonial efectuada por las personas fundadoras o por terceras personas, o por afectación acordada por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales. Salvo en el caso de modificación de la escritura constitutiva que expresamente así lo establezca, los incrementos de dotación posteriores a la constitución de la fundación no tendrán la consideración de dotación inicial, por lo que no tendrán su carácter irrevocable e irreversible.

CAPÍTULO III

Modificación, fusión, escisión y extinción de Fundaciones

Artículo 16. *Modificación del Documento Fundacional o de los estatutos.*

1. El Patronato podrá acordar motivadamente la modificación del contenido del Documento Fundacional o de los estatutos de la fundación siempre que esa actuación no haya sido prohibida por las personas fundadoras, se respete el fin fundacional y resulte conveniente a los intereses de la entidad y a la mejor consecución de sus fines.

2. El Patronato deberá acordar la modificación de los estatutos siempre que las circunstancias que dieron lugar a la constitución de la fundación hayan variado de manera que esta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a los mismos. Esta modificación no se podrá acordar si las personas fundadoras hubieran previsto para este supuesto la extinción de la fundación, debiendo entonces el Patronato acordar la misma. En ambos casos el Patronato motivará su actuación y, en caso de no actuar, asumirá las responsabilidades que de ello pudieran derivarse.

3. El acuerdo de modificación, que habrá de ser motivado, será elevado a escritura pública.

Artículo 17. *Fusión de Fundaciones.*

1. El Patronato podrá acordar la fusión de la fundación con otra u otras fundaciones, siempre que sea respetado el fin fundacional y tal acuerdo no haya sido prohibido por las personas fundadoras. La fusión se realizará previo acuerdo de cada uno de los Patronatos de las fundaciones participantes.

2. La fusión de fundaciones responderá a la conveniencia de cumplir mejor los fines fundacionales, y podrá realizarse por:

a) La absorción de una o más fundaciones por otra ya existente, que adquirirá por sucesión universal los patrimonios de la fundación o fundaciones absorbidas, que se extinguirán sin liquidación, aunque deberán aprobarse los balances necesarios para la sucesión universal.

b) La creación de una nueva fundación mediante la extinción sin liquidación de las fundaciones que se fusionan, y la transmisión de sus patrimonios a la nueva fundación, que los adquirirá por sucesión universal.

3. El acuerdo de fusión habrá de ser motivado, otorgado por las fundaciones participantes en la fusión, y elevado a escritura pública. El acuerdo deberá contener, además de las circunstancias generales de las fundaciones participantes, los estatutos de la fundación resultante de la fusión, la identificación de las personas que integren el primer Patronato, el balance de fusión de las fundaciones extinguidas y la fecha de la misma a efectos contables. La escritura pública de fusión incluirá asimismo la certificación de los acuerdos de fusión aprobados por los Patronatos de las fundaciones participantes.

4. La creación de una nueva fundación, mediante la fusión de dos o más fundaciones, seguirá los trámites previstos para la constitución de las fundaciones.

5. En la fusión por absorción se seguirán los trámites previstos para la modificación de estatutos.

6. En caso de fusión de fundaciones sometidas a diferente regulación, se aplicará la normativa de Navarra si el domicilio de la fundación resultante se establece en territorio de la Comunidad Foral por ser éste el ámbito en el que va a desarrollar principalmente sus actividades.

7. Los Patronatos cumplirán con las obligaciones que, con relación a la fusión acordada, impongan la normativa vigente y los respectivos estatutos.

Artículo 18. *Escisión de Fundaciones.*

1. El Patronato podrá acordar la escisión mediante la segregación de una parte de su patrimonio para la creación de otra fundación, o para transmitirlo a otra ya existente, siempre que tal actuación no haya sido prohibida por las personas fundadoras y se justifique que la escisión se realiza para el mejor cumplimiento de los fines de la fundación escindida.

2. El acuerdo de escisión habrá de ser motivado, otorgado por todas las fundaciones participantes en la escisión y elevado a escritura pública, y deberá contener, además de las circunstancias generales de las fundaciones participantes, la modificación, o el otorgamiento en caso de creación, de la documentación de la fundación resultante de la escisión y de la escindida, el balance de ambas fundaciones. La escritura pública incluirá también la certificación de los acuerdos de escisión aprobados por los Patronatos de las fundaciones participantes.

3. La creación de una nueva fundación mediante la escisión del patrimonio de otra, seguirá los trámites previstos para la constitución de las fundaciones.

4. La ampliación del patrimonio de una fundación por escisión del patrimonio de otra, seguirá los trámites previstos para la modificación de estatutos.

5. Los Patronatos cumplirán con las obligaciones que con relación a la escisión acordada impongan la normativa vigente y los respectivos estatutos.

Artículo 19. *Extinción de Fundaciones.*

1. Los estatutos podrán prever que la Fundación se extinguirá por el acuerdo del Patronato adoptado por la mayoría que los propios estatutos determinen, debiendo expresar en el acuerdo la circunstancias que fundamentan la decisión. Además, la fundación se extinguirá por:

a) Expiración del plazo por el que fue constituida.
b) El cumplimiento íntegro del fin fundacional.
c) La imposibilidad de realización del fin fundacional.
d) La ilicitud civil o penal de sus actividades o finalidades declarada por sentencia firme.

e) Procedimiento de fusión que lleva aparejada la extinción.

f) La concurrencia de otras causas previstas en el documento fundacional, en los estatutos o en la normativa vigente.

2. La extinción de la fundación deberá ser acordada por el Patronato, salvo que concurra causa automática o sea ordenada por resolución judicial.

3. El acuerdo de extinción habrá de ser motivado y elevado a escritura pública, y en el mismo se establecerá la fecha de la misma a efectos contables.

4. El Patronato cumplirá con las obligaciones que, con relación a la extinción acordada, imponga la normativa vigente y sus estatutos, asumiendo las responsabilidades que, en su caso, pudieran derivarse de su falta de actuación.

Artículo 20. *Liquidación y adjudicación del haber remanente.*

1. La extinción de la fundación determinará, en su caso, la apertura de un procedimiento de liquidación que se ajustará a lo dispuesto en la normativa vigente.

2. El Patronato podrá constituirse en Comisión Liquidadora, o nombrar a las personas que integren la misma. Una vez nombrada dicha comisión y aceptados los cargos, el Patronato cesará en todas sus funciones.

3. En relación con los actos de liquidación, las personas que integren la Comisión Liquidadora tendrán los mismos derechos, deberes y responsabilidades que los miembros del Patronato de la fundación.

4. Las operaciones de liquidación se formalizarán en escritura pública recogiendo en ella el balance de liquidación aprobado. Se precisarán también las operaciones que se hallen pendientes de ejecución y la forma en que serán ejecutadas.

Artículo 21. *Destino del patrimonio sobrante.*

El Patronato, en el momento de acordar la extinción, acordará el destino de los bienes y derechos resultantes de la liquidación. El patrimonio sobrante tendrá el destino previsto por las personas fundadoras en los estatutos o en el documento fundacional, siempre y cuando ese destino sea en favor de entidades públicas o entidades privadas no lucrativas que lleven a cabo fines de interés general análogos a los propios de la fundación.

TÍTULO II

Funcionamiento y régimen económico

CAPÍTULO I

Gobierno de las fundaciones

Sección primera. El Patronato

Artículo 22. *Patronato.*

1. El gobierno, administración y representación de la fundación corresponderá al Patronato, que tendrá y ejercitará todas las facultades y funciones que le corresponden con sujeción a lo dispuesto en la normativa vigente y a la voluntad de la persona o personas fundadoras manifestada en el acto de constitución y en los estatutos.

2. Corresponde al Patronato cumplir y hacer cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo plenamente el rendimiento y utilidad de los mismos, según los criterios económico-financieros de una buena gestión.

Artículo 23. *Composición del Patronato.*

1. El Patronato estará constituido por un mínimo de tres personas, fijándose en los estatutos la composición concreta del mismo, que podrá hacerse por referencia a un máximo

y un mínimo de integrantes. En su composición se promoverá una representación equilibrada entre mujeres y hombres.

2. Las personas físicas deberán ejercer el cargo personalmente. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro miembro del Patronato previamente designado, debiendo ser esta representación para actos concretos y ajustándose a las instrucciones que para ello, en su caso, formule por escrito la persona representada.

3. Podrán actuar por los miembros natos aquellas personas a quienes corresponda su sustitución.

4. El primer Patronato será el designado en la escritura de constitución de la fundación. En esa escritura, o en los estatutos, se podrá prever la existencia de miembros vitalicios o natos en el Patronato.

5. Serán miembros vitalicios aquellos cuyo mandato no está sometido a otro término que al fallecimiento de la persona. Serán miembros natos aquellos designados por razón de reunir la condición previa establecida en los estatutos, y su mandato se extenderá en tanto se ostente el cargo, profesión, dignidad o cualquier circunstancia en que consista el cumplimiento de tal condición.

6. Los estatutos establecerán la forma de designación o renovación de sus miembros, el periodo de su mandato o su término, la posibilidad de sucesivas reelecciones, el procedimiento para la provisión de vacantes y la sustitución en caso de ausencia, enfermedad o impedimento temporal.

7. En todo caso, el Patronato tendrá una Presidencia y una Secretaría. Salvo en el caso en el que la secretaria o el secretario no sean miembros del órgano, las personas que han de desempeñar estos cargos y otros del Patronato, si así se prevé su existencia en el documento de constitución o en los estatutos, se elegirán entre los patronos y las patronas en la forma prevista en esos documentos. A falta de previsión en cuanto a la forma de designación, serán elegidas por el Patronato mediante acuerdo. La Secretaria o el Secretario del Patronato podrá no ser parte integrante del mismo y en este caso tendrá voz pero no voto.

8. Las patronas y los patronos cuyos cargos no figuren en los estatutos con alguna denominación o función específica tendrán la condición de vocales.

Artículo 24. *Las patronas y los patronos.*

1. Podrán ser miembros del Patronato las personas físicas y las personas jurídicas.

2. Las personas físicas deberán tener plena capacidad de obrar y no estar inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos, ni hallarse incursas en ninguna causa de incompatibilidad.

3. Las personas jurídicas designarán a la persona o personas físicas que las representen, así como el orden de sustitución de las mismas en caso de que fueran varias, todo ello en los términos establecidos en los estatutos.

4. Los patronos y patronas deberán:

a) Desempeñar sus funciones con la diligencia de una representación leal, y cumplir en sus actuaciones con lo determinado en las disposiciones legales vigentes y en los estatutos de la fundación.

b) Guardar secreto de las informaciones confidenciales relativas a la fundación, incluso después de haber cesado en el cargo.

5. Las patronas y los patronos ejercitarán sus facultades con independencia, sin trabas ni limitaciones, y no podrá imponérseles en la adopción de sus resoluciones o acuerdos la observancia de otros requisitos que los expresamente dispuestos en los estatutos y en la normativa vigente.

6. Las patronas y los patronos no podrán valerse de su posición en el Patronato para obtener ventajas personales o materiales, y deberán poner en conocimiento de los órganos competentes cualquier actuación irregular de la cual tengan conocimiento por razón de su cargo.

Artículo 25. *Aceptación y renuncia.*

1. Las patronas y los patronos entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el nombramiento y, en su caso, el cargo.
2. La aceptación o la renuncia deben hacerse en documento público o en documento privado con firma legitimada por Notaria o Notario. Asimismo, se podrán llevar a cabo ante el Patronato, acreditándose las mismas mediante certificación expedida por la Secretaria o Secretario, comparecencia personal en el Registro de Fundaciones o por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna.
3. Los acuerdos de nombramiento y cese de patronas y patronos serán objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra.

Artículo 26. *Responsabilidad de las patronas y los patronos.*

1. Las patronas y los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la normativa o a los estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar sus funciones.
2. Los miembros del Patronato serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1024 del Código Civil, así como de la ausencia de restitución a que se refiere la Ley 318 del Fuero Nuevo de Navarra.
3. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.

Artículo 27. *Gratuidad del cargo.*

1. Las patronas y los patronos desempeñarán gratuitamente sus funciones, sin perjuicio del derecho al reembolso de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.
2. Tampoco podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí ni a través de persona o entidad interpuesta.

Artículo 28. *Incompatibilidades.*

1. El cargo en el Patronato será incompatible con cualquier prestación de servicios a la fundación de carácter retribuido. Esta incompatibilidad alcanzará también a la persona fundadora y a su cónyuge o persona ligada con análoga relación de afectividad.
2. El cargo será también incompatible con otros cargos y puestos cuando así venga establecido en la presente ley foral o en otras normas vigentes.

Artículo 29. *Duración del cargo.*

La condición de miembro del Patronato, así como los cargos dentro del mismo, podrá tener una duración indefinida o temporal. En este último caso, dichas personas podrán ser reelegidas indefinidamente, salvo previsión en contrario en los estatutos de la fundación.

Artículo 30. *Cese y suspensión.*

1. El cese de patronas y patronos de una fundación se producirá en los supuestos siguientes:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por extinción de la persona jurídica.
b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo establecido en la normativa vigente.
c) Por cese en el cargo por razón del cual se realizó su nombramiento.
d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia precisa, si así se declara por el propio Patronato, previa audiencia y en la forma prevista en los estatutos, o por resolución judicial.

e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad, en los términos previstos en la normativa vigente.

f) Por el transcurso del período de su mandato si el nombramiento lo fue por tiempo determinado.

g) Por renuncia, que se llevará a cabo mediante los trámites previstos para la aceptación.

h) Por las causas establecidas válidamente para el cese en los estatutos.

2. La suspensión de las patronas y los patronos podrá ser acordada cautelarmente por los órganos judiciales cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad.

Artículo 31. *Provisión de vacantes y sustitución patronas y patronos.*

1. La provisión de vacantes en el Patronato, y la sustitución de sus miembros en caso de ausencia temporal o enfermedad, se producirá en la forma prevista en los estatutos.

2. Si el número de patronos o patronas fuese en algún momento inferior a tres, el Patronato tendrá la obligación de designar a cuantos miembros sean necesarios para alcanzar dicho número mínimo, para lo cual dispondrá de un plazo de seis meses. De no lograr en ese periodo completar la composición mínima, los patronos o patronas existentes deberán promover de inmediato la extinción de la fundación, o la modificación de la composición del mismo si se respeta esa cifra mínima.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.1, si el número de patronos o patronas fuese en algún momento inferior al mínimo determinado en los estatutos, el Patronato tendrá la obligación de designar a cuantos miembros sean necesarios para alcanzar dicho mínimo estatutario, para lo cual dispondrá de un plazo de seis meses. De no lograr en ese periodo completar la composición mínima, los patronos o patronas existentes deberán promover de inmediato la extinción de la fundación o la modificación estatutaria que, respetando el mínimo de tres miembros, establezca una nueva composición del Patronato cuya cobertura de cargos sea conforme con el número de miembros existente.

4. Las personas fundadoras o, en su defecto, el Patronato regularán en los estatutos la forma de proceder para nombrar patronos y patronas para el supuesto de que en algún momento en la vida de la fundación faltaran todas las personas integrantes del mismo.

Artículo 32. *Funciones del Presidente o de la Presidenta.*

Sus funciones son las siguientes:

a) Ostentar la representación legal, judicial o extrajudicial de la fundación.

b) Convocar, fijar el orden del día, moderar los debates y levantar las reuniones del Patronato.

c) Velar por la ejecución de los acuerdos del Patronato.

d) Velar por el cumplimiento de los estatutos y de la normativa vigente.

e) Cualquier otra facultad que normativa o estatutariamente le esté atribuida y aquellas que expresamente le sean delegadas.

Artículo 33. *Funciones del Secretario o de la Secretaria.*

Sus funciones son las siguientes:

a) Efectuar la convocatoria de las reuniones del Patronato por orden de su Presidente o Presidenta, así como citar a los miembros del órgano.

b) Asistir a las reuniones y levantar las actas correspondientes, donde referirá el nombre de asistentes, presentes o representados, el orden del día de la reunión, las circunstancias del lugar y tiempo en que se han celebrado, los puntos principales de las deliberaciones si lo solicitaran los miembros, así como el contenido de los acuerdos adoptados.

c) Custodiar toda la documentación perteneciente a la fundación.

d) Expedir las certificaciones con el visto bueno del Presidente o Presidenta, o de quién le sustituya, y emitir los informes que sean necesarios.

e) Asumir las funciones de la tesorería cuando no exista el cargo de tesorero o tesorera en el Patronato.

f) Cualquier otra facultad que normativa o estatutariamente le esté atribuida y aquellas que expresamente le sean delegadas, si es miembro del Patronato.

Artículo 34. *Funciones del Vicepresidente o de la Vicepresidenta.*

Los estatutos podrán prever la existencia de este cargo y las funciones del mismo, pero en todo caso el patrono o patrona que ejerza el mismo desempeñará, por el orden de su nombramiento si fueran varias personas las designadas, las funciones de sustitución del Presidente o Presidenta en los casos de vacante, ausencia, enfermedad o incompatibilidad.

Artículo 35. *Funciones del Tesorero o de la Tesorera.*

Los estatutos podrán prever la existencia de este cargo y las funciones del mismo, pero en todo caso el patrono o patrona que ejerza el mismo ejercerá las funciones siguientes:

a) Custodiar los fondos de la fundación y llevar su contabilidad.
b) Autorizar, junto con el Presidente o la Presidenta, la disposición de fondos.
c) Confeccionar el inventario, balance de situación, cuenta de resultados y memoria económica.
d) Cualquier otra facultad que normativa o estatutariamente le esté atribuida y aquellas que expresamente le sean delegadas.

Sección segunda. Facultades y funcionamiento del Patronato

Artículo 36. *Facultades del Patronato.*

1. Salvo previsión en contrario por reserva en la persona fundadora, las facultades del Patronato se extienden a todo lo que concierne al gobierno, representación y administración de la fundación, incluyendo la interpretación y modificación de los estatutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 31.
2. El Patronato tendrá las siguientes atribuciones y facultades:

a) Ejercer la alta dirección inspección, vigilancia y orientación de la labor de la fundación.
b) Acordar la modificación de los estatutos en la forma prevista en éstos, e interpretar los mismos.
c) Acordar la fusión de la fundación en la forma prevista en los estatutos.
d) Acordar la extinción cuando concurra causa para ello.
e) Establecer prioridades de actuación de la fundación y fijar las líneas generales sobre la distribución y aplicación de los fondos disponibles para el mejor cumplimiento de las finalidades de la entidad.
f) Aprobar el presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio siguiente.
g) Aprobar el Inventario, Balance de Situación, Cuenta de Resultados, Memoria expresiva de las actividades y de la gestión económica y la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos de dicho período.
h) Seleccionar con objetividad a las personas beneficiarias de las prestaciones fundacionales.
i) Concertar prestaciones y colaboraciones con personas o instituciones, públicas o privadas, relacionadas con los fines de la fundación.
j) Aceptar o repudiar herencias, legados o donaciones siempre que lo consideren conveniente para la fundación.
k) Acordar la formalización de operaciones de préstamo o crédito y cualesquiera otras operaciones financieras con entidades de crédito.
l) Ejercer, en general, todas las funciones de disposición, administración, conservación, custodia y defensa de los bienes y derechos de la fundación, tanto judicial como extrajudicialmente.
m) Acordar la apertura y cierre de Delegaciones.
n) Delegar sus facultades en alguna o algunas de las personas que integran el Patronato, en los términos previstos en el artículo 39 de esta ley foral.
ñ) Nombrar apoderadas o apoderados, sean generales o especiales.

o) Nombrar, en su caso, a las personas que han de integrar otros órganos de la fundación previstos en los estatutos.

p) Permitir que el Protectorado compruebe el correcto ejercicio del derecho de fundación y la legalidad del funcionamiento de la entidad, y cumplir, con relación al mismo las obligaciones de comunicación y de solicitud de autorización previstas en la normativa o en los estatutos.

q) Las demás facultades que deba desarrollar para la administración y gobierno y representación de la fundación que se encuentren atribuidas por la normativa vigente y por los estatutos.

Artículo 37. *Reuniones del Patronato.*

Salvo previsión estatutaria distinta, las reuniones del Patronato se ajustarán a las reglas siguientes:

1. El Patronato se reunirá como mínimo dos veces al año y, además, cuantas veces lo convoque el Presidente o Presidenta o cuando así lo solicite, al menos, una tercera parte de sus miembros. En este caso, en la solicitud de convocatoria dirigida a la presidencia se harán constar los asuntos a tratar.

2. Las convocatorias expresarán el orden del día y las circunstancias de la reunión, y se cursarán por cualquier medio que permita acreditar su recepción con la antelación suficiente.

3. No será necesaria convocatoria cuando estando reunidos la totalidad de los patronos y patronas decidan por unanimidad celebrar una reunión del Patronato. En caso de que la Secretaría la desempeñe una persona no miembro del órgano y no esté presente, las funciones de secretaría en esa reunión universal las ejercerá el patrono o patrona que para ello designe el Patronato al inicio de la sesión.

4. El Patronato podrá celebrar sus reuniones de forma presencial o a distancia, pudiendo estar sus miembros en distintos lugares, siempre y cuando se asegure por medios electrónicos su identidad, la participación en las deliberaciones y el contenido de sus manifestaciones, el momento en que estas se producen, así como la interactividad e intercomunicación en tiempo real y la disponibilidad de estos medios durante toda la sesión y la emisión de voto.

5. El Patronato quedará válidamente constituido, a efectos de celebración y toma de acuerdos cuando concurran, de forma presencial o a distancia, el Presidente o la Presidenta y el Secretario o la Secretaria, o aquellos que estatutariamente les sustituyan, y un número de sus miembros tal que, sumados a los antes mencionados, suponga al menos la mitad del número total de miembros.

6. De las reuniones se levantará acta por el Secretario o la Secretaria con el Visto Bueno del Presidente o de la Presidenta. Las actas se aprobarán en la misma o en la siguiente reunión del Patronato.

Artículo 38. *Adopción de acuerdos.*

Salvo previsión estatutaria distinta, las reuniones del Patronato se ajustarán a las reglas siguientes:

1. Con carácter general, los acuerdos serán adoptados, siempre que el Patronato esté válidamente constituido, por mayoría simple de votos de los miembros asistentes, entendiéndose como tal aquélla en la que los votos positivos superen a los negativos. En caso de empate, el Presidente o la Presidenta tendrá voto de calidad.

2. No obstante, se requerirá el voto favorable de dos tercios de los votos cuando se trate de aprobar los acuerdos que se refieran a:

a) Modificación de los estatutos.
b) Fusión de la fundación.
c) Extinción de la fundación.
d) Cese de patronas o patronos por el Patronato.
e) Aquellos acuerdos que así se determinen en los estatutos.

Sección tercera. Delegación de Facultades y Apoderamientos

Artículo 39. *Delegación y apoderamientos.*

1. Si los estatutos no lo prohibieran, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros.
2. No son delegables las aprobaciones de las cuentas, presupuesto y plan de actuación, la modificación de los estatutos, la fusión, la extinción y la liquidación de la fundación, ni aquellos actos que requieran de la autorización del Protectorado por exigirlo así la normativa vigente o preverse esa autorización en los estatutos.
3. El Patronato podrá otorgar y revocar poderes generales y especiales, salvo que los estatutos dispongan lo contrario.
4. El ejercicio de los poderes y las delegaciones queda necesariamente sometido al respeto de las competencias propias e inherentes del Patronato como órgano supremo de gobierno, administración y representación de la fundación, así como a lo establecido al efecto en los propios estatutos de la misma.

Sección cuarta. Otros órganos de la fundación

Artículo 40. *Órganos delegados.*

1. El Patronato podrá crear comisiones o cualquier otra clase de órganos delegados formados por patronos o patronas, siempre que ello esté previsto en los estatutos.
2. En los estatutos se establecerán la composición, atribuciones, y reglas de funcionamiento de estos órganos.
3. Su relación con el Patronato se ajustará a las normas que rigen la delegación de funciones en el artículo anterior.

Artículo 41. *Órganos de dirección, apoyo y colaboración.*

1. El Patronato, en el ejercicio de sus funciones, puede contar con otros órganos de naturaleza unipersonal o colegiada con funciones de gerencia o de apoyo a su gestión, siempre que así se prevea en los estatutos.
2. En los estatutos se establecerán la composición, atribuciones, y reglas de funcionamiento de estos órganos, así como su relación con el Patronato. En su composición se promoverá una representación equilibrada entre mujeres y hombres.
3. Estos órganos, cuya finalidad es la de ser ejecutores materiales de los acuerdos adoptados por el Patronato y, en su caso, de los órganos delegados, actuarán siempre sometidos a las directrices del Patronato, así como a lo establecido al efecto en los propios estatutos de la fundación.
4. No podrán formar parte de estos órganos los propios miembros del Patronato, salvo que desempeñen esas funciones con carácter no retribuido.

Artículo 42. *Órganos consultivos.*

1. La fundación podrá dotarse de órganos de asesoramiento, para el desempeño de funciones de consulta y ayuda de la fundación.
2. Estos órganos podrán tener naturaleza unipersonal o colegiada, y ser de carácter participativo o técnico. En todo caso, tanto su creación como su composición, atribuciones, reglas de funcionamiento y su relación con el Patronato, se establecerán en los estatutos.
3. Estos órganos, que en ningún momento tendrán funciones ejecutivas, aportarán su conocimiento y experiencia al Patronato para que éste adopte sus decisiones, y sus aportaciones en ningún caso tendrán carácter vinculante, sino meramente informativo y de carácter técnico.
4. Los patronos o patronas no podrán ser miembros de estos órganos, constituyendo esta circunstancia causa de incompatibilidad.

CAPÍTULO II

Requisitos de actuación de las Fundaciones y Régimen Económico

Sección primera. Reglas básicas para la aplicación de los recursos y para la determinación de las personas beneficiarias

Artículo 43. *Aplicación de los recursos de la fundación.*

1. Los bienes y rentas de la fundación se entenderán afectos de una manera directa e inmediata a la realización de los fines fundacionales.
2. La fundación programará periódicamente las actividades propias de su objeto y, a tal fin, se realizará anualmente la planificación de las prestaciones y se acordará su forma de realización y adjudicación.

Artículo 44. *Selección de personas beneficiarias.*

1. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas destinatarias. Podrán ser beneficiarias de las prestaciones de la fundación todas aquellas personas físicas o jurídicas que, a juicio del Patronato, sean merecedoras de recibirlas.
2. La elección de las personas beneficiarias se efectuará por el Patronato, con criterios de imparcialidad y no discriminación, entre las que reúnan las siguientes circunstancias:

a) Que formen parte del sector de población atendido por la fundación.
b) Que demanden la prestación o servicio que la fundación puede ofrecer.
c) Que se designen en razón de sus méritos, capacidad, necesidad o conveniencia.
d) Que cumplan otros requisitos que, con carácter específico, puedan establecerse.

3. Nadie podrá alegar individual o colectivamente, ante la fundación o ante su Patronato, derecho alguno al goce de sus beneficios antes de que fuesen concedidos, ni imponer su atribución a personas determinadas o colectivos concretos.
4. En ningún caso podrán ser destinatarias personas determinadas individualmente.
5. Las personas fundadoras y sus cónyuges o personal ligadas por análoga relación de afectividad, o parientes hasta el cuarto grado de parentesco inclusive, no podrán ser destinatarias principales de las actividades que realice la fundación, ni gozar de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.
Esta previsión no será aplicable a las fundaciones a que se refiere el artículo 4.3.
6. Los servicios que preste la fundación podrán ser remunerados, siempre que el importe obtenido se destine a los fines fundacionales y no implique una limitación injustificada del ámbito de las posibles personas destinatarias.

Sección segunda. Régimen Documental, Económico y Contable

Artículo 45. *Patrimonio.*

1. El patrimonio de la fundación puede estar constituido por toda clase de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica.
2. El patrimonio de la fundación podrá incrementarse mediante la aceptación de herencias, la cuales se entenderán hechas siempre a beneficio de inventario.
3. El patrimonio de la fundación será invertido en la forma más adecuada para el cumplimiento de los fines fundacionales y la obtención de rendimientos o incrementos patrimoniales.

Artículo 46. *Obligaciones documentales.*

1. Las fundaciones deberán disponer de un libro de actas de las reuniones del Patronato y de los demás órganos colegiados de la fundación.
Estas actas estarán autenticadas en la forma que determinen los estatutos. En ausencia de mención estatutaria, se diligenciarán mediante la firma del Secretario o Secretaria junto al visto bueno del Presidente o Presidenta.

2. Las fundaciones deberán contar asimismo con un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales, cuyo contenido y estructura será conforme a lo establecido al respecto en la legislación mercantil.

Artículo 47. *Destino de rentas e ingresos.*

1. Deberá destinarse a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 por ciento del importe del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se indican en este artículo.

El resto del resultado contable, no destinado a la realización de los fines fundacionales, deberá incrementar la dotación o las reservas, según acuerdo del Patronato.

2. No se incluirán como ingresos:

a) La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por las personas fundadoras o por terceras personas, así como de aquellos otros afectados por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado.

b) Los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

c) Las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de la constitución o en momento posterior.

3. No se deducirán los siguientes gastos:

a) Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales, incluidas las dotaciones a la amortización y a las provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades.

b) La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que correspondan a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales, determinada en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad.

Dichos gastos comunes podrán estar integrados, en su caso, por los gastos por servicios exteriores, de personal, financieros, tributarios y otros gastos de gestión y administración, así como por aquellos de los que los miembros del Patronato tienen derecho a ser resarcidos, en los términos previstos en la normativa vigente.

4. Los ingresos y los gastos a que se refiere este cómputo se determinarán en función de la contabilidad llevada por la fundación con arreglo a lo dispuesto en la normativa vigente.

5. Se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones.

Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas e ingresos, cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

6. La Fundación podrá hacer efectivo el destino de las rentas en la proporción a que se refiere el número 1 en el plazo de cuatro años a partir del momento de su obtención. En aquellos casos en los que el resultado contable corregido al aplicar los ajustes establecidos en los números 2, 3, 4 y 5 de este artículo sea negativo, dicho resultado minorará la obligación de destinar a fines en años sucesivos.

7. A efectos de la información a suministrar en la memoria relativa al grado de cumplimiento de los fines fundacionales, se especificará el resultado sobre el que se aplica el porcentaje del 70 por ciento y los gastos e inversiones destinados a fines fundacionales, así como el importe de los gastos de administración.

También se incluirá esta información en relación con los saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

8. El importe de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, sumado al de los gastos de los que los patronos o patronas tienen derecho a ser resarcidos, no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades:

a) el 5 por ciento de los fondos propios.
b) el 20 por ciento del resultado contable de la fundación, corregido con los ajustes que se establecen en este artículo.

Artículo 48. *Actividades económicas.*

1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de los mismos.
2. Asimismo, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en la normativa vigente.
3. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales.
Cuando formen parte de la dotación participaciones en las sociedades a las que se refiere el párrafo anterior y dicha participación sea mayoritaria, la fundación deberá realizar de modo inmediato las actuaciones precisas para la transformación de aquéllas a fin de que adopten una forma jurídica en la que quede limitada su responsabilidad.

Artículo 49. *Contabilidad, auditoría y presupuestos.*

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Serán de aplicación obligatoria a las fundaciones las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.
2. Con carácter anual el Patronato de la fundación confeccionará el inventario de bienes, el balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación, y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación, así como del grado de cumplimiento de los fines fundacionales. La memoria especificará, además, las variaciones patrimoniales y los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación.
3. Las fundaciones presentarán los documentos a que se refiere el apartado anterior ante el Protectorado, dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente.
4. Se someterán a auditoría externa las cuentas de las fundaciones en las que concurran, en la fecha de cierre del ejercicio, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo supere los 1.803.000 euros.
b) Que el importe neto de su cifra anual de ingresos sea superior a 3.606.000 euros.
c) Que el número medio de personas empleadas durante el ejercicio sea superior a cincuenta.

También se someterán a auditoría externa aquellas cuentas que, a juicio del Patronato de la Fundación, presenten especiales circunstancias que así lo aconsejen.
Los informes de auditoría se presentarán ante el Protectorado en el plazo de tres meses desde su emisión.
5. El Protectorado procederá a depositar las cuentas en el Registro de Fundaciones de Navarra. La publicidad de las cuentas se ajustará a lo que al respecto se determine reglamentariamente.
6. El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.
7. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en la normativa vigente, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.

En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

8. Reglamentariamente podrán establecerse modelos de uso obligatorio para la presentación de los documentos a que se refiere este artículo.

Artículo 50. *Ejercicio Económico.*

El ejercicio económico de la Fundación se iniciará el 1 de enero y terminará el 31 de diciembre de cada año, salvo que otra cosa se disponga en estatutos.

TÍTULO III

Intervención administrativa

CAPÍTULO I

El Registro de Fundaciones de Navarra

Sección primera. Disposiciones generales

Artículo 51. *Objeto.*

1. El Registro de Fundaciones de Navarra tiene por objeto la inscripción de las fundaciones y delegaciones sometidas al ámbito de aplicación de la presente ley foral, así como la inscripción de aquellos actos de las fundaciones que son relevantes para la vida de las mismas.

2. El Registro de Fundaciones de Navarra tiene por objeto dar publicidad de las fundaciones y delegaciones inscritas, a los efectos jurídicos previstos en la normativa en vigor.

Artículo 52. *Naturaleza y adscripción.*

1. El Registro de Fundaciones de Navarra tiene naturaleza administrativa y es público, presumiéndose la veracidad del contenido de los asientos, de conformidad con lo establecido en esta ley foral y el resto del ordenamiento jurídico.

2. El Registro de Fundaciones de Navarra será único y estará adscrito al Departamento competente en materia de Presidencia del Gobierno de Navarra.

3. La estructura, organización y funcionamiento del Registro se desarrollará reglamentariamente.

Artículo 53. *Principios registrales.*

El Registro de Fundaciones de Navarra, en el ejercicio de sus funciones de inscripción y publicidad, queda sometido a los siguientes principios:

a) De Titulación Pública: la inscripción en el Registro se practicará, con carácter general, en virtud de documento público auténtico, conforme a lo que se establezca reglamentariamente.

b) De Legitimación: el contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial o, en su caso, la resolución administrativa, de su inexactitud o nulidad. La inscripción no convalida los actos y contratos que sean nulos con arreglo al ordenamiento jurídico.

c) De Fe Pública: la declaración de inexactitud o nulidad de los asientos del Registro, así como los actos sujetos a inscripción que no hayan sido inscritos, no perjudicará los derechos de terceros adquiridos de buena fe. La buena fe de terceros se presume en tanto no se pruebe que conocían dichos actos.

d) De Prioridad: inscrito cualquier título en el Registro, no podrá inscribirse o anotarse ningún otro de igual o anterior fecha que resulte opuesto o incompatible con él.

e) De Preferencia: el documento que acceda primeramente al Registro será preferente sobre los que accedan con posterioridad, debiendo practicarse las operaciones registrales correspondientes según el orden de presentación.

f) De Tracto sucesivo respecto del acto inicial: para inscribir actos relativos a una fundación o delegación será precisa la previa inscripción de la misma.

g) De Tracto sucesivo respecto del acto anterior: para inscribir actos modificativos o extintivos de otros otorgados con anterioridad será precisa la previa inscripción de estos.

h) De Publicidad: El Registro es público y corresponde al órgano encargado del Registro el tratamiento del contenido de los asientos registrales, de modo que se haga efectiva su publicidad directa y se garantice, al mismo tiempo, la imposibilidad de su manipulación o acceso incorrecto.

Artículo 54. *Tramitación electrónica.*

1. El Registro de Fundaciones de Navarra facilitará la utilización de sistemas basados en las tecnologías de la información y las comunicaciones para la gestión de los procedimientos, la práctica de los asientos registrales, así como en sus relaciones con la ciudadanía y las propias fundaciones, y establecerá para ello un sistema de información, que se incorporará a la sede electrónica del Gobierno de Navarra, de conformidad con lo establecido en la legislación básica reguladora del procedimiento administrativo.

2. Dicha tramitación a través de medios telemáticos deberá respetar las limitaciones que a la utilización de tales medios establece la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

Artículo 55. *Relaciones con otros Registros de Fundaciones.*

1. La Administración de la Comunidad Foral de Navarra mantendrá las oportunas relaciones de coordinación, cooperación y colaboración con otras Administraciones públicas que sean titulares de Registros de Fundaciones, al objeto de evitar supuestos de doble inscripción.

2. Asimismo, y en el ejercicio de sus atribuciones, el Registro podrá solicitar la información o asistencia de los órganos y entidades de la Administración General del Estado o de las Comunidades Autónomas que ejerzan funciones de Registro y Protectorado, y promoverá la adopción de las medidas necesarias y la incorporación de las tecnologías precisas para posibilitar la interconexión del Registro de Fundaciones de Navarra con otros Registros de Fundaciones.

Artículo 56. *Colaboración con las oficinas notariales.*

1. El Gobierno de Navarra procurará el establecimiento de los cauces necesarios, efectivos y, fundamentalmente telemáticos, para que tanto el Registro de Fundaciones de Navarra como los Notarios y Notarias, puedan ejercer con celeridad, eficiencia y con procedimientos simplificados, sus respectivas competencias y atribuciones en materia fundacional.

2. A estos efectos, el Gobierno de Navarra promoverá la firma de convenios de colaboración con el Colegio Notarial de Navarra y con el Consejo General de Notariado, mediante los que se facilite, siempre que se insten inscripciones registrales relacionadas con las fundaciones y delegaciones sujetas a esta ley foral, la remisión telemática de los documentos públicos notariales por los que se constituyan, se regulen, se acuerden actos o, en su caso, nombramientos relacionados con las mismas o, en su caso, se modifiquen, fusionen o extingan. Asimismo, se facilitará la posibilidad de que los Notarios y Notarias, en el ejercicio de su función pública, puedan consultar por vía telemática el contenido de los Libros del Registro de Fundaciones.

Sección segunda. Contenido, procedimientos y organización básica del Registro de Fundaciones de Navarra

Artículo 57. *Funciones.*

Corresponde al Registro de Fundaciones de Navarra el ejercicio de las siguientes funciones:

a) La tramitación y resolución de las solicitudes de inscripción que deban de acceder al mismo conforme a lo dispuesto en esta ley foral y en su normativa de desarrollo. El Registro realizará el control de las inscripciones, pudiendo a estos efectos solicitar la colaboración del Protectorado y del Departamento competente en materia tributaria.

Cuando el Registro encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada, quedando suspendido el procedimiento de inscripción hasta que recaiga resolución judicial firme.

b) El archivo y la custodia de los documentos en él depositados.

c) La publicidad registral.

d) La emisión de la certificación de reserva de denominación, así como la certificación negativa de denominación, acreditativa de la no existencia de ninguna fundación en el Registro de Fundaciones de Navarra con la misma denominación, ni con otra similar con la que pudiera prestarse a confusión.

e) La emisión de informes de carácter técnico y estadístico cuando sean requeridos por otros órganos u organismos públicos en el ejercicio de sus competencias.

f) La comunicación al Protectorado de todas las inscripciones practicadas.

g) La comunicación al Departamento competente en materia tributaria de todas las inscripciones practicadas sobre fundaciones acogidas al régimen tributario especial.

h) La comunicación al registro de fundaciones de competencia estatal, para constancia y publicidad general, de las inscripciones de constitución de fundaciones o, en su caso, de extinción de las mismas, y cualesquiera otras inscripciones cuya comunicación obligatoria pudiera imponerse por la normativa vigente.

i) La publicidad de las cuentas de las fundaciones depositadas en el mismo, en los términos que se regulen reglamentariamente.

j) Cualquier otra función que le atribuya la normativa vigente.

Artículo 58. *Actos inscribibles.*

1. Serán objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra:

a) La fundación constituida conforme al Fuero Nuevo de Navarra y las disposiciones de la presente ley foral.

b) Las fundaciones constituidas conforme a la normativa estatal o la propia de las Comunidades Autónomas con competencia en la materia, que modifiquen con posterioridad sus estatutos para adaptar los mismos a la normativa foral, por motivo de querer establecer su domicilio en el ámbito territorial de Navarra y desarrollar principalmente sus actividades en dicho ámbito.

c) La modificación del contenido del documento fundacional o de los estatutos de las fundaciones inscritas. La inscripción de la modificación podrá ser denegada en los siguientes casos:

1.º Cuando sea contraria a la normativa vigente.

2.º Cuando contravenga una prohibición expresa de las personas fundadoras.

3.º Cuando no respete el fin fundacional.

d) La renovación de la composición del Patronato,

e) La fusión y escisión de fundaciones inscritas.

f) La extinción y la liquidación de las fundaciones inscritas, dejando constancia del destino dado a sus bienes. El Registro procederá, consumada la liquidación, a la baja registral de la entidad.

g) El otorgamiento y revocación de poderes conferidos por las fundaciones inscritas.

h) Las delegaciones constituidas por fundaciones inscritas en el Registro para actuar en otras Comunidades Autónomas y las delegaciones de fundaciones extranjeras que desarrollen su actividad en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra.

i) Cualquier otro acto que sea relevante para las fundaciones y delegaciones inscritas cuya inscripción sea solicitada por el Patronato.

2. En el Registro se dejará constancia, mediante anotación, de las resoluciones judiciales que se notifiquen por los Juzgados y Tribunales respecto de las fundaciones inscritas, de las comunicaciones de inscripciones hechas por otros Registros cuando las mismas sean determinantes para la actuación de las fundaciones a las que afectan en el ámbito de la Comunidad Foral, y de otras resoluciones públicas análogas a las anteriores.

3. En el Registro también se dejará constancia, mediante anotación de la adquisición y pérdida del régimen tributario especial.

4. En el Registro se depositarán las cuentas de las fundaciones, de conformidad con el artículo 49.5 de esta ley foral.

5. Las inscripciones en el Registro y los actos de publicidad registral estarán sujetos a la normativa foral de tasas y precios públicos vigentes en el momento de la solicitud de inscripción.

Artículo 59. *Publicidad registral.*

1. El Registro de Fundaciones es público para todas aquellas personas o entidades interesadas en conocer su contenido, haciéndose efectiva la publicidad registral mediante certificación del contenido de los asientos, por nota simple informativa o por copia de los asientos y documentos depositados directamente relacionados con las inscripciones realizadas, así como a través de listados, empleando en lo posible medios informáticos o telemáticos.

2. El procedimiento para hacer efectiva la publicidad registral se establecerá reglamentariamente, debiendo ajustarse a los requisitos establecidos en la normativa vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

CAPÍTULO II

El Protectorado

Artículo 60. *Objeto y naturaleza.*

1. El Protectorado de Fundaciones de Navarra se configura como una institución de asesoramiento y apoyo técnico a las fundaciones, que velará, facilitará y promoverá el correcto ejercicio del derecho de fundación, así como el efectivo cumplimiento de la voluntad de las personas fundadoras y de los fines fundacionales.

2. El Protectorado ejerce sus funciones respetando la autonomía de gestión y funcionamiento de las fundaciones.

3. Todas las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Navarra se someterán al Protectorado de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, que será ejercido en cada caso por el Departamento que, en razón de la materia, sea titular de atribuciones vinculadas con los principales fines fundacionales, tal y como aparecen descritos en los estatutos de cada fundación. En el supuesto de no poderse determinar el Departamento competente de este modo, lo será el que tenga atribuida la competencia en materia de Presidencia.

4. En el ámbito de cada Departamento, el Protectorado corresponderá a las Secretarías Generales Técnicas, salvo que el Departamento haya atribuido esta competencia a otro órgano en su estructura orgánica.

Artículo 61. *Funciones del Protectorado.*

1. Son funciones del Protectorado:

a) Velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación, por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales y por la adecuación entre los fines fundacionales y las actividades efectivamente desarrolladas.

b) Colaborar con el Registro en orden a garantizar el ejercicio del derecho de fundación velando por la legalidad de las inscripciones. A estos efectos, informará al Registro si por este es requerido para la práctica o denegación de inscripciones, sobre la idoneidad de los fines de la fundación, sobre la suficiencia de la dotación, sobre los estatutos o sus modificaciones y sobre la documentación presentada en los supuestos de fusión, escisión, extinción y liquidación de fundaciones.

c) Velar por la correcta aplicación de los criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de las personas beneficiarias, todo ello de acuerdo con la voluntad de las personas fundadoras, y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

d) Velar en todo momento por la adecuación y suficiencia de la dotación en orden al efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, sin perjuicio de la responsabilidad que a tal efecto corresponde al Patronato.

e) Velar porque los recursos económicos de la fundación se apliquen a los fines fundacionales.

f) Asesorar a las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Navarra sobre su régimen jurídico, económico-financiero y contable, así como sobre cuestiones relacionadas con las actividades por ellas desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tales efectos el apoyo necesario.

g) Cuantas otras funciones se establezcan en esta ley foral y en el resto de la normativa vigente.

2. Para el ejercicio de las funciones que competen al Protectorado, las fundaciones deberán presentar anualmente un informe de gestión que permita evaluarla conforme al apartado anterior.

3. El Protectorado está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del Patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

4. Cuando el Protectorado, en el ejercicio de sus funciones, encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada y al Registro de Fundaciones.

Artículo 62. *Intervención temporal.*

1. Si el Protectorado, en el ejercicio de sus funciones, advirtiera una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, requerirá del Patronato, una vez oído éste, la adopción de las medidas que estime pertinentes para la corrección de aquélla.

2. Si el requerimiento al que se refiere el apartado anterior no fuese atendido en el plazo que al efecto se señale, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del Patronato, la intervención temporal de la fundación.

3. Una vez autorizada judicialmente la intervención de la fundación, el Protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del Patronato durante el tiempo que determine la autoridad judicial. La intervención quedará alzada al expirar el plazo establecido, salvo que se acceda a prorrogarla mediante una nueva resolución judicial.

4. La resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la fundación se anotara en el Registro de Fundaciones de Navarra.

Artículo 63. *Autorizaciones.*

1. Las fundaciones que se hallen en el ámbito de aplicación de esta ley foral, si así lo disponen en sus estatutos, requerirán del Protectorado autorización para la disposición y enajenación, onerosa o gratuita, así como para el gravamen, de bienes o derechos que formen parte de la dotación de la fundación, o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, debiendo acreditar justa causa para obtenerla.

2. Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuando dicha vinculación esté contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea de las personas fundadoras, del Patronato o de persona física o jurídica, pública o privada, que realice una aportación voluntaria a la fundación, y siempre respecto de los bienes y derechos aportados. También podrá realizarse la vinculación por resolución del Protectorado o de la autoridad judicial.

3. El Protectorado resolverá la solicitud de autorización mediante resolución motivada que será comunicada a la fundación en el plazo máximo de tres meses a contar desde la fecha de recepción de dicha solicitud, y la comunicará al Registro de Fundaciones de Navarra.

4. Transcurrido dicho plazo sin haberse comunicado resolución expresa, la autorización se entenderá concedida.

Artículo 64. *Comunicaciones.*

1. Las fundaciones comunicarán al Protectorado, a los efectos de que éste pueda llevar a cabo correcta y efectivamente sus funciones, los siguientes actos:

a) La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas.

b) Los actos de disposición de aquellos bienes y derechos fundacionales distintos de los que forman parte de la dotación o estén vinculados directamente al cumplimiento de los fines fundacionales, incluida la transacción o compromiso, y de gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, bienes de interés cultural, así como aquéllos cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 por 100 del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado.

2. El Patronato comunicará al Protectorado los actos de la letra a) del número 1 anterior en el plazo máximo de diez días hábiles siguientes a su realización, y en el plazo de treinta días hábiles en el caso de la letra b).

3. El Protectorado a la vista de las comunicaciones podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos y las patronas, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta ley foral.

Artículo 65. *Recursos jurisdiccionales.*

Los actos del Protectorado ponen fin a la vía administrativa y serán impugnables ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Artículo 66. *Asesoramiento a las fundaciones.*

1. El Gobierno de Navarra promoverá la habilitación de los mecanismos oportunos en su página web, para que las fundaciones puedan acceder a información y formular consultas relacionadas con la regulación relativa a las mismas.

2. Las respuestas del Protectorado a dichas consultas tendrán carácter informativo y serán de aplicación a los supuestos de hecho planteados según la información facilitada por la persona o entidad formulante, sin que puedan servir en ningún caso de criterio general interpretativo.

CAPÍTULO III

Las Fundaciones Públicas de la Administración Pública Foral

Artículo 67. *Definición y personalidad jurídica.*

1. Son fundaciones públicas las creadas en el ámbito de la Administración Pública Foral para la realización de fines de su competencia, de acuerdo con la Compilación del Derecho Civil Foral y esta ley foral. Únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de la entidad fundadora.

2. En el momento de la creación, el patrimonio fundacional estará constituido mayoritariamente por aportaciones directas o indirectas de su fundadora.

3. Las fundaciones públicas de la Administración Pública Foral, que estarán bajo la tutela del Departamento competente por razón de la materia, se regirán por el ordenamiento jurídico privado, sin perjuicio de las especialidades establecidas en esta ley foral y en la normativa administrativa aplicable en materia de contratación, presupuestaria, contable y de control financiero.

4. En ningún caso las fundaciones públicas de Navarra podrán disponer de facultades que impliquen ejercicio de autoridad pública.

Artículo 68. *Régimen jurídico.*

1. La creación, dotación inicial, estatutos y régimen jurídico de las fundaciones públicas de la Administración Pública Foral se ajustará a lo establecido en los artículos 67 y 68 de la Ley foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral, así como a las disposiciones de esta ley foral y demás normativa en materia de fundaciones que les sea aplicable.

2. El régimen presupuestario y económico financiero de las fundaciones públicas será el establecido por la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra.

3. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 44.3, letra e), de la Ley Foral 17/2019, de 4 de abril, de Igualdad de Mujeres y Hombres, las fundaciones públicas de Navarra deberán elaborar planes de igualdad.

4. Las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas podrán prever en sus estatutos que los bienes y derechos resultantes de la liquidación reviertan a su fundadora.

Disposición transitoria primera. *Asignación de oficio de Protectorado.*

1. A las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Navarra que, conforme a la redacción del Fuero Nuevo anterior a la reforma operada en el mismo mediante Ley Foral 21/2019, de 4 de abril, de modificación y actualización de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra o Fuero Nuevo, no se hallen acogidas al Protectorado de Fundaciones de Navarra, se les asignará y notificará por el Registro el Departamento del Gobierno de Navarra llamado a ejercerlo.

2. El plazo para asignar el Protectorado será de seis meses a contar desde la entrada en vigor de la presente ley foral.

Disposición transitoria segunda. *Fundaciones inscritas.*

1. Las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Navarra con anterioridad a la entrada en vigor de la presente ley foral estarán sujetas a la misma y conservarán su personalidad jurídica y la plenitud de su capacidad. Dichas fundaciones dispondrán de un plazo de dos años para adaptar sus estatutos a las previsiones de esta ley foral.

2. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior, el Registro de Fundaciones de Navarra no practicará inscripción alguna solicitada por una fundación cuyos estatutos permanezcan sin la adaptación a que se refiere el apartado anterior.

Disposición derogatoria única. *Derogaciones normativas.*

1. Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta ley foral.

2. En particular, se derogan:

a) Los capítulos II, III, IV y V del título I y la disposición adicional primera de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.

b) En lo que se oponga, el Decreto Foral 613/1996, de 11 de noviembre, por el que se regula la estructura y el funcionamiento del Registro de Fundaciones de Navarra, permaneciendo en vigor el resto de su articulado.

Disposición final primera. *Desarrollo reglamentario.*

Se habilita a la persona titular del Departamento competente en materia de Presidencia del Gobierno de Navarra a dictar cuantas disposiciones reglamentarias sean necesarias para la aplicación, desarrollo y ejecución de lo dispuesto en esta ley foral.

Disposición final segunda. *Remisiones normativas.*

Las remisiones hechas en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, a artículos de la misma derogados se entenderán hechas a los correspondientes artículos de la presente ley foral.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

La presente ley foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Navarra».

§ 40

Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Comunidad Foral de Navarra
«BON» núm. 124, de 13 de junio de 2023
«BOE» núm. 168, de 15 de julio de 2023
Última modificación: 31 de diciembre de 2024
Referencia: BOE-A-2023-16401

PREÁMBULO

La Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, en su disposición adicional cuarta, al amparo de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, autoriza al Gobierno de Navarra para que, antes de 1 de junio de 2023, refunda las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir.

Como puede verse, el Parlamento de Navarra ha establecido el método y, al mismo tiempo, ha fijado los límites del encargo al Gobierno de Navarra. Con arreglo a ello, el texto refundido de las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las fundaciones, así como de las actividades de patrocinio y de los incentivos fiscales al mecenazgo, debe ser el resultado de la regularización, la aclaración y la armonización de unas normas legales que, como las que son objeto de refundición, han nacido en momentos y situaciones diferentes y han sido creadas partiendo de ideas no siempre coincidentes.

El verbo regularizar significa ajustar o poner en orden. El concepto aclarar puede equivaler en este contexto a hacer clara o más clara una cosa, o quitar lo que la oscurece. Y armonizar se identifica con conciliar, conformar, compaginar o coordinar dos o más partes de un todo. Por tanto, la autorización del Parlamento de Navarra no se circunscribe a la mera formulación de un texto consolidado, sino que incluye esa triple facultad: regularizar, aclarar y armonizar las normas. En definitiva, si se ha de ser fiel al mandato recibido, no es suficiente la mera yuxtaposición de artículos. La lealtad y la fidelidad al mandato parlamentario exige desarrollar una complicada y, a veces, difícil tarea con el objetivo de alcanzar ese triple objetivo que persigue la decisión legal.

En otro orden de ideas y además de lo dicho, la amplitud del mandato parlamentario permite solucionar algunos de los problemas que plantea la actual normativa, eso sí, sin alterar el sistema legal vigente. Por ello, al redactar el texto refundido, se ha ordenado una normativa que las sucesivas reformas legales habían desordenado, se ha redactado de tal forma que sea más sencilla de comprender y de aplicar, y finalmente se ha intentado

subsanar las contradicciones, dudas interpretativas o repeticiones que tenía la referida normativa. Se contribuye así a aumentar la seguridad jurídica de la administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes.

En ejercicio de dicha autorización se ha elaborado el presente texto refundido, en el que se recogen todas las normas de rango legal, de carácter permanente y general, que actualmente regulan el régimen tributario foral de las fundaciones y actividades de patrocinio, así como los incentivos fiscales al mecenazgo.

Así, se incorporan al texto refundido, quedando derogadas, la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio; el artículo 22 de Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al Desarrollo; y la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

En cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral, la elaboración de este decreto foral legislativo se ha desarrollado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

La norma responde al cumplimento de la delegación legislativa del Parlamento de Navarra para refundir las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir, siendo el decreto foral legislativo la única vía normativa posible para dicha finalidad.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha procurado alcanzar estrictamente los objetivos perseguidos.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico foral.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, se garantiza mediante la publicación del proyecto y de la memoria, en el Portal de Gobierno Abierto de Navarra, a efectos de que la ciudadanía pueda conocer esos textos en el trámite de audiencia e información pública.

Finalmente, en relación con el principio de eficiencia se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, las exigencias de información y documentación que se requieren de los contribuyentes son las estrictamente imprescindibles para garantizar un mínimo control de su actividad por parte de la administración tributaria.

El contenido de este decreto foral legislativo fue remitido al Consejo de Navarra para su preceptivo dictamen en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 14.1.d) de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra, y en virtud del Acuerdo del Gobierno de Navarra, de 23 de marzo de 2023.

Tal dictamen fue emitido el 15 de mayo de 2023, considerando ajustado al ordenamiento jurídico el contenido de la norma.

En su virtud, a propuesta de la Consejera de Economía y Hacienda, y de conformidad con la decisión adoptada por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día veinticuatro de mayo de dos mil veintitrés, decreto:

Artículo único. *Aprobación del texto refundido.*

1. Se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. El presente decreto foral legislativo deberá ser comunicado al Parlamento de Navarra, a los efectos previstos en el artículo 52.3 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta o Presidente.

Disposición adicional única. *Remisiones normativas.*

Las referencias efectuadas en otras normas a las disposiciones que han sido integradas en el texto refundido que se aprueba, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del texto refundido.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. A la entrada en vigor de este decreto foral legislativo quedarán derogadas, con motivo de su incorporación al texto refundido que se aprueba, las siguientes normas:

a) La Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del Régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio.
b) El artículo 22 de Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al Desarrollo.
c) La Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

2. Asimismo, quedan derogadas cuantas otras disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en este decreto foral legislativo.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

El presente decreto foral legislativo y el texto refundido que aprueba entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Navarra».

TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS FUNDACIONES Y OTRAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS, Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

TÍTULO I

Régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos

CAPÍTULO I

Ámbito de aplicación, requisitos, adquisición y pérdida del régimen tributario especial

Artículo 1. *Entidades beneficiarias del régimen tributario especial.*

1. El régimen tributario especial regulado en este título será de aplicación a las fundaciones constituidas al amparo de lo establecido en la Ley 42 de la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra y en la Ley Foral 13/2021, de 30 de junio, de Fundaciones de Navarra.
2. El régimen tributario especial regulado en este título también será aplicable:

a) A las fundaciones que se hayan constituido conforme a la normativa estatal o a la de las Comunidades Autónomas con competencia en la materia.
b) A las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos y condiciones de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, y de sus normas de desarrollo, o de las disposiciones de las Comunidades Autónomas sobre esta materia.
c) A las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio competente en materia de cooperación internacional al desarrollo.

3. Lo dispuesto en el capítulo II de este título será aplicable a las entidades señaladas en los apartados 1 y 2 que, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, deban aplicar normativa foral navarra.

Artículo 2. *Requisitos.*

1. Las fundaciones a que se refiere el artículo 1.1 que deseen acogerse al régimen tributario especial deberán cumplir los requisitos y condiciones establecidos en la Ley Foral 13/2021 y en este texto refundido.
Asimismo, con independencia del importe de la dotación inicial, la persona o personas fundadoras deberán justificar la adecuación y suficiencia de la dotación inicial a los fines

fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, que abarcará un periodo de un año, y que irá acompañado de un estudio económico que acreditará su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos, y que comprenderá la financiación completa, pormenorizada e identificable de todas las actividades del programa.

2. Las entidades enumeradas en el artículo 1.2 deberán cumplir todos los requisitos recogidos en la normativa que les resulte de aplicación y, además:

a) Deberán cumplir las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias; así como las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.

b) En lo que se refiere al destino de rentas e ingresos, así como a la liquidación y adjudicación del haber remanente, deberán cumplir lo establecido en los artículos 47 y 20 de la Ley Foral 13/2021, respectivamente.

c) No podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales, conforme a lo establecido en el artículo 48.3 de la Ley Foral 13/2021.

d) Deberán estar inscritas en el registro correspondiente.

3. No podrán aplicar el régimen tributario especial las entidades que no estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones relativas a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 3. *Opción por el régimen tributario especial.*

1. Las entidades a que se refiere el artículo 1 que deseen aplicar el régimen tributario especial deberán comunicarlo, a través del Registro General Electrónico, al servicio de la Hacienda Foral de Navarra competente en materia de fundaciones y entidades sin fines lucrativos, quedando vinculadas al mismo en tanto cumplan los requisitos para su aplicación y no comuniquen en la misma forma la renuncia al régimen.

2. La comunicación deberá realizarse:

a) Tratándose de las entidades recogidas en el artículo 1.1, y 1.2.a) y c), una vez la entidad haya sido inscrita en el correspondiente registro, debiendo presentar el documento acreditativo de tal inscripción.

En el caso de las entidades del artículo 1.1, podrán presentar la comunicación de la opción junto con la solicitud de inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra, en cuyo caso Hacienda Foral de Navarra examinará toda la documentación una vez reciba la resolución de la inscripción. En ese supuesto la comunicación de la opción se entenderá realizada en la fecha de inscripción en el citado registro.

b) Tratándose de las entidades recogidas en el artículo 1.2.b), cuando la asociación haya sido declarada de utilidad pública, debiendo presentar la resolución correspondiente.

3. El servicio de la Hacienda Foral de Navarra competente en materia de fundaciones y entidades sin fines lucrativos podrá recabar de los interesados las aclaraciones y datos complementarios precisos para conocer con exactitud el alcance de las cláusulas fundacionales y estatutarias, y para comprobar que la entidad reúne los requisitos para ser calificada como fundación, asociación declarada de utilidad pública u organización no gubernamental de desarrollo.

Si en el plazo de 3 meses desde la comunicación la entidad no ha recibido notificación expresa de la denegación, se entenderá que puede aplicar el régimen tributario especial. En el supuesto a que se refiere el segundo párrafo de apartado 2.a), el plazo de tres meses computará desde la fecha de inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra.

4. El régimen tributario especial se aplicará, salvo denegación expresa:

a) Desde la fecha de inscripción en el Registro de Fundaciones de Navarra, en el caso de entidades a que se refiere el artículo 1.1. No obstante, cuando la fecha de presentación de la comunicación de la opción por el régimen se presente transcurrido más de un mes desde la fecha de inscripción en el mencionado registro, el servicio competente comunicará de forma expresa la fecha a partir de la cual se puede aplicar el régimen.

b) Desde la fecha de comunicación de la opción por el régimen, cuando se trate de entidades a que se refiere el artículo 1.2.

No obstante lo dispuesto en las letras a) y b), si desde la fecha de la comunicación de la opción se producen retrasos en el examen de la documentación por causa imputable a la entidad, el servicio de la Hacienda Foral de Navarra competente en materia de fundaciones y entidades sin fines lucrativos comunicará la fecha de aplicación del régimen tributario especial.

Artículo 4. *Pérdida del régimen tributario especial.*

1. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en este título, así como en la Ley Foral 13/2021, determinará la pérdida del régimen tributario especial y, en consecuencia, la obligación para la entidad de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los Tributos Locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora y las sanciones que, en su caso, procedan.

La obligación establecida en el párrafo anterior se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el artículo 47 de la Ley Foral 13/2021, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate de lo establecido en el artículo 21 de la misma, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

2. Asimismo, el incumplimiento de los requisitos establecidos en este texto refundido y en la Ley Foral 13/2021 determinará:

a) La no aplicación por parte de las entidades sometidas a este título de las exenciones previstas en el artículo 173.1.e) de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

b) La no aplicación por parte de las donantes o mecenas de los incentivos fiscales previstos en el título II en el ejercicio en que se produzca el citado incumplimiento.

CAPÍTULO II

Régimen tributario especial

Sección 1.ª Impuesto sobre sociedades

Artículo 5. *Ámbito de aplicación y normativa aplicable.*

Las entidades beneficiarias del régimen tributario especial que, de acuerdo con lo previsto en el Convenio Económico, estén sometidas a normativa foral navarra en el Impuesto sobre Sociedades, aplicarán dicha normativa con las especialidades recogidas en esta sección.

Artículo 6. *Rentas exentas.*

1. Las rentas obtenidas por las entidades beneficiarias del régimen tributario especial estarán exentas en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de las actividades ordinarias que constituyan su objeto social o su finalidad específica, sea a través del desarrollo de una explotación económica o al margen de ella.

b) Cuando deriven de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

c) Las procedentes de elementos patrimoniales cedidos a terceros, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

2. Los rendimientos ordinarios obtenidos en el ejercicio de una explotación económica distinta de la propia de su objeto social o finalidad específica resultarán gravados, si bien el departamento competente en materia tributaria podrá extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las

explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios de la entidad.

La efectividad de esta exención quedará condicionada a la previa comunicación del ejercicio de la explotación económica al departamento competente en materia tributaria, el cual podrá comprobar la concurrencia de las condiciones a que se refiere el párrafo anterior.

3. No estarán sometidas a retención ni a ingreso a cuenta las rentas exentas señaladas en los apartados 1 y 2.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la entidad deberá presentar ante la persona retenedora u obligada a efectuar ingresos a cuenta, acreditación de que la entidad está acogida al régimen tributario especial regulado en este título.

Artículo 7. *Gastos no deducibles.*

No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:

a) Los imputables, directa o indirectamente, a las rentas exentas.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales afectos a las actividades exentas.

En el caso de afectación parcial no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización de la porción del elemento patrimonial afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas.

d) El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 8. *Tipo de gravamen.*

La base liquidable será gravada al tipo del 10 por ciento.

Artículo 9. *Cuota líquida y cuota reducida.*

1. Para la determinación de la cuota líquida no darán derecho a deducción los gastos e inversiones imputables a las actividades exentas.

2. La cuota líquida reducida será el resultado de minorar la cuota líquida en la cantidad de 1.202 euros cuando el contribuyente de este impuesto sea una entidad comprendida dentro del ámbito de aplicación del presente título que realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que, en ningún caso, la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa.

Artículo 10. *Obligación de presentar autoliquidación.*

Las entidades contempladas en el presente título incluirán en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades la totalidad de las rentas obtenidas en el ejercicio, incluyendo en su caso las exentas de gravamen.

Sección 2.ª Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Artículo 11. *Exenciones.*

Gozarán de exención las adquisiciones de bienes y derechos efectuadas por las entidades beneficiarias del régimen tributario especial, siempre que se afecten con carácter permanente a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se vayan a utilizar principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas distintas a éstas.

También gozarán de exención los demás actos y contratos en los que, siendo contribuyentes del impuesto las entidades beneficiarias del régimen tributario especial, se cumplan los requisitos de afectación y utilización señalados en el párrafo anterior.

Sección 3.ª Tributos locales

Artículo 12. *Contribución Territorial.*

Gozarán de exención los bienes de que sean titulares las entidades beneficiarias del régimen tributario especial, en los términos previstos en el artículo 137 de la Ley Foral 2/1995, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas distintas a éstas.

Artículo 13. *Impuesto sobre Actividades Económicas.*

Las entidades beneficiarias del régimen tributario especial cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 1.000.000 de euros, estarán exentas del impuesto por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

El importe neto de la cifra de negocios se determinará conforme a lo establecido en el artículo 150.1.g) de la Ley Foral 2/1995.

Artículo 14. *Procedimiento. Compensación.*

1. Para el disfrute de los incentivos fiscales regulados en esta sección, las entidades beneficiarias del régimen tributario especial deberán solicitarlo a los ayuntamientos competentes aportando acreditación de que la entidad está acogida al régimen tributario regulado en este título.

El departamento competente en materia tributaria pondrá en conocimiento de la entidad local correspondiente el resultado de la comprobación a que se refiere el artículo 3.3 en cuanto afecte a los tributos locales respectivos, así como cualquier circunstancia determinante de la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo.

2. A efectos de la compensación económica establecida en el artículo 57.2 de la Ley Foral 2/1995, las entidades locales comunicarán al departamento competente en materia tributaria los incentivos fiscales concedidos a las entidades beneficiarias del régimen tributario especial.

El Gobierno de Navarra, a través del departamento competente en materia tributaria, compensará económicamente y en su integridad las cantidades dejadas de percibir por las entidades locales como consecuencia de la concesión de los incentivos fiscales a que se refiere esta sección.

El procedimiento para hacer efectivas las compensaciones a que se refiere este apartado se establecerá reglamentariamente.

TÍTULO II

Incentivos fiscales al mecenazgo

CAPÍTULO I

Donaciones efectuadas a las entidades que apliquen el régimen tributario especial previsto en el título I

Artículo 15. *Donaciones.*

Darán derecho a los incentivos fiscales previstos en este capítulo, las donaciones *inter vivos,* irrevocables, puras y simples, así como las prestaciones gratuitas de servicios realizadas a favor de las entidades que apliquen el régimen tributario especial previsto en el Título I, que a continuación se indican, tanto si se efectúan en concepto de dotación o aportación inicial como si se realizan en un momento posterior:

1. Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines.

2. Donaciones de bienes declarados, expresa e individualizadamente, bienes de interés cultural al amparo de lo dispuesto en el Decreto Foral 217/1986, de 3 de octubre, de bienes

inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de bienes incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

3. Donaciones de obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan, entre sus fines, la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de los bienes a que se refiere el apartado 2, siempre que tales obras se destinen a la exposición pública.

La calidad de la obra habrá de ser acreditada ante el departamento competente en materia tributaria, quien determinará la suficiencia de la misma. A tal efecto podrá solicitar el correspondiente informe del departamento competente por razón de la materia.

4. Donaciones de bienes o de derechos que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de ésta.

5. Cantidades donadas para la conservación, reparación o restauración de los bienes que, siendo de la titularidad de la entidad donataria, pertenezcan a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 2.

6. Prestaciones gratuitas de servicios.

Sección 1.ª Donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 16. *Deducciones por donaciones.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 25 por ciento de las donaciones y de las prestaciones gratuitas de servicios a que se refiere el artículo 15.

2. La base de la deducción prevista en el apartado anterior será:

a) En los supuestos previstos en el artículo 15.2 y 3, el valor que determine el departamento competente en materia tributaria. A tal efecto podrá recabar informe del departamento competente por razón de la materia.

b) En el supuesto previsto en el artículo 15.4, el valor de adquisición del bien o derecho determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si el bien donado hubiese sido elaborado o producido por el donante se atenderá al coste de producción debidamente acreditado, que no podrá ser superior al valor de mercado.

c) En el supuesto previsto en el artículo 15.6, el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso la amortización de los bienes cedidos.

d) En los supuestos previstos en el artículo 15.1 y 5, el importe de las cantidades donadas.

Artículo 17. *Límite de las deducciones.*

La base de las deducciones se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 64.1 del texto refundido de la Ley Foral de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.

Artículo 18. *Incrementos y disminuciones patrimoniales.*

No se considerarán a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos o disminuciones patrimoniales originados como consecuencia de las donaciones a que se refiere el artículo 15.

Sección 2.ª Donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Artículo 19. *Deducciones por donaciones.*

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del contribuyente que realice donaciones y prestaciones gratuitas de servicios en los términos del artículo 15, tendrá la consideración de partida deducible el importe de las mismas.

2. Además, las donaciones dinerarias efectuadas a las entidades sin fines lucrativos que realicen actividades similares a las de los organismos públicos de investigación o a las de los centros tecnológicos, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 40 por ciento del importe de las mismas.

La deducción de la cuota se practicará con arreglo a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y computará a efectos del límite establecido en el artículo 67.4 de la Ley Foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades.

3. El importe de la partida deducible y de la base de la deducción en cuota señalados en los apartados anteriores se determinará en los términos establecidos en el artículo 16.2.

No obstante, en el supuesto previsto en el artículo 15.4 la valoración de los bienes y derechos se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación, que no podrá exceder del precio medio de mercado.

b) Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio de mercado.

c) Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.

d) Los derechos, por su valor neto contable, que no podrá exceder del valor medio de mercado.

Artículo 20. *Límites de las deducciones.*

1. Cuando se trate de las donaciones recogidas en el artículo 15.2 y 3, el importe de las deducciones no podrá exceder, en la entidad donante, del mayor de los siguientes límites:

a) El 30 por ciento de la base imponible conforme a lo establecido en el artículo 49.1.

b) El 3 por mil del volumen de ingresos.

2. En el resto de supuestos contemplados en el artículo 15, el importe de las deducciones no podrá exceder del mayor de los siguientes límites:

a) El 10 por ciento de la base imponible conforme a lo establecido en el artículo 49.1.

b) El 1 por mil del volumen de ingresos.

3. De la aplicación de lo dispuesto en los apartados 1.b) y 2.b) no podrá resultar una base imponible negativa.

Artículo 21. *Rentas positivas o negativas originadas por las donaciones.*

No se considerarán a efectos del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las donaciones a que se refiere el artículo 15.

Sección 3.ª Actuaciones de colaboración empresarial en actividades de interés general por medio de un convenio de colaboración

Artículo 22. *Convenio de colaboración.*

Se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general aquel por el que las entidades a que se refiere el título I, a cambio de una ayuda económica para la realización de sus fines, se comprometen por escrito a difundir la participación de la persona colaboradora.

En ningún caso dicho compromiso podrá consistir en la entrega de cantidades resultantes de participación en rentas o beneficios.

Artículo 23. *Incentivos fiscales.*

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrá la consideración de partida deducible el importe satisfecho en virtud de un convenio de colaboración en actividades de interés general.

El importe de esta deducción no podrá exceder del mayor de los siguientes límites:

a) El 5 por ciento de la base imponible conforme a lo establecido en el artículo 49.1.
b) El 0,5 por mil del volumen de ingresos de la entidad.
De la aplicación de lo dispuesto en esta letra no podrá resultar una base imponible negativa.

2. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales, les será aplicable lo dispuesto en el apartado 1, computándose el límite del 5 por ciento sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de tales actividades.

CAPÍTULO II

Incentivos fiscales al mecenazgo cultural, social, medioambiental y deportivo

Sección 1.ª Mecenazgo cultural

Subsección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 24. *Concepto y modalidades de mecenazgo cultural.*

1. Se entenderá por mecenazgo cultural la participación privada en la financiación de proyectos o actividades culturales declarados de interés social realizados por las entidades señaladas en el artículo 25.
2. El mecenazgo cultural podrá realizarse mediante las siguientes modalidades:

a) Donaciones *inter vivos*, irrevocables, puras y simples.
b) Préstamos de uso o comodato de Bienes de Interés Cultural, de Bienes Inventariados, de Bienes de Relevancia Local o de obras de arte de calidad garantizada, así como de locales para la realización de proyectos o actividades declarados de interés social.
c) Convenios de colaboración. Se entenderá por convenio de colaboración en proyectos o actividades culturales de interés social aquel por el que las personas o entidades a las que se refiere el artículo 25, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica para la realización de un proyecto o actividad declarada de interés social, se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación de la colaboradora en dichos proyectos o actividades.
La difusión de la participación de la colaboradora en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.
d) Aportaciones a determinados productos financieros indisponibles en apoyo del mecenazgo cultural. Las personas físicas y jurídicas podrán realizar aportaciones dinerarias, en apoyo del mecenazgo cultural, a determinados productos financieros gestionados por entidades de crédito, con arreglo al siguiente régimen:

1.º Dichas aportaciones tendrán carácter temporal y serán indisponibles durante el tiempo en el que permanezcan incorporadas al correspondiente producto financiero.
Las personas titulares de las aportaciones fijarán, de acuerdo con la entidad financiera, el tiempo de permanencia de las aportaciones en el producto financiero, que no podrá ser superior al tiempo de desarrollo del proyecto o actividad cultural que se trate de beneficiar.
2.º Cada producto financiero estará asociado a una persona o entidad que desarrolle una actividad o proyecto de índole cultural que haya sido declarado de interés social de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.
3.º La titular real de esas aportaciones seguirá siendo la aportante y, consecuentemente, los rendimientos financieros se imputarán a la mencionada titular real.
Sin perjuicio de lo anterior, los rendimientos de cada producto financiero, que no estarán sujetos a la obligación de retener, se traspasarán obligatoriamente con periodicidad semestral y a título gratuito a cada una de las personas o entidades asociadas al producto financiero mencionadas en el ordinal 2.º
4.º La entidad de crédito que gestione el producto financiero informará anualmente a las aportantes y a las personas o entidades beneficiarias del importe de los rendimientos obtenidos, correspondientes a cada titular, que han sido traspasados a dichas personas o entidades beneficiarias.

Artículo 25. *Personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural.*

1. Podrán ser consideradas personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural:

a) Las entidades sin fines lucrativos domiciliadas fiscalmente en Navarra.
b) La Administración de la Comunidad Foral de Navarra y las entidades locales de Navarra, así como los organismos autónomos y las fundaciones públicas de ellas dependientes.
c) Las universidades establecidas en la Comunidad Foral de Navarra.
d) Los hogares, centros y casas de Navarra con sede en otras comunidades autónomas y en el extranjero, así como las federaciones de esas entidades.
e) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
f) Las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, con domicilio fiscal en Navarra que de forma habitual desarrollen actividades artísticas y cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado los 200.000 euros en el periodo impositivo inmediatamente anterior.

En el caso de que la persona jurídica forme parte de un grupo de sociedades conforme a lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta la cifra de todo el grupo.
A estos efectos, se considerarán actividades artísticas, con arreglo a lo previsto en la Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, por la que se aprueban las tarifas e instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, las siguientes:

1.º Las incluidas en la sección segunda (actividades profesionales), agrupación 86, grupos 861, 862, 864 y 869, cuando se trate de personas físicas.
2.º Las incluidas en la sección tercera (actividades artísticas), agrupaciones 01, 02 y 03, cuando se trate de personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica.

2. No se considerarán personas o entidades beneficiarias del mecenazgo cultural:

a) Las personas físicas que desarrollen actividades artísticas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado, o de quienes formen parte junto con la citada persona física de una entidad en régimen de atribución de rentas.
b) Las personas o entidades que desarrollen actividades artísticas, cuando la persona o entidad que desarrolle la actividad artística y la donante o aportante tengan la consideración de personas o entidades vinculadas conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 26. *Concepto de proyecto o actividad cultural.*

Se considerarán proyectos o actividades culturales los relacionados con:

a) La cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia.
b) Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.
c) Las artes visuales: artes plásticas o bellas artes, la fotografía y el diseño.
d) El libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte.
e) Los procesos y proyectos de investigación generados en la diversidad de productos culturales existentes en la actual sociedad del conocimiento.
f) La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de Navarra, atendiendo especialmente a la diversidad lingüística de Navarra.
g) El folclore y las tradiciones populares de Navarra, particularmente la música popular, como la jota, las auroras y las canciones populares en lengua vasca, y las danzas tradicionales de numerosos municipios, como la jota, el baile de la era, el paloteado, los volantes, la mutildantza o la ezpatadantza.
h) Cualesquiera otras actividades artísticas y/o culturales.

Artículo 27. *Consideración de interés social.*

1. Se considerarán de interés social, sin necesidad de declaración expresa, los siguientes proyectos o actividades culturales:

a) Los organizados por el departamento competente en materia de cultura, así como por las fundaciones públicas dependientes de dicho departamento.
b) Los que promueva o apoye el citado departamento por medio de convenios o subvenciones y sean realizados por alguna de las personas o entidades beneficiarias previstas en el artículo 25.
c) Los organizados por las entidades locales de Navarra y por las universidades públicas establecidas en Navarra.

Los proyectos o actividades culturales a los que se refiere esta letra deberán ser comunicados al departamento competente en materia de cultura, que podrá denegar motivadamente la consideración de interés social en el caso de que no se correspondan con los señalados en el artículo 26.
Tanto la comunicación como la denegación habrán de realizarse con arreglo al procedimiento que se establezca por la persona titular del departamento competente en materia de cultura.
2. Antes del final de cada año, el departamento competente en materia de cultura remitirá a la Administración tributaria la relación anual de los proyectos o actividades culturales que, con arreglo a lo establecido en este artículo, han de ser considerados de interés social sin necesidad de declaración expresa, así como la de las personas o entidades beneficiarias señaladas en el apartado 1.b).
Sin perjuicio de ello, los entes organizadores, en el caso de las letras a) y c) del apartado 1, y las personas o entidades beneficiarias, en el caso del apartado 1.b), deberán cumplir los requisitos establecidos en el artículo 48 referidos a la emisión de las certificaciones y al envío de la correspondiente información a la Administración tributaria.

Artículo 28. *Declaración de interés social a instancia de las personas o entidades beneficiarias.*

1. Las personas y entidades beneficiarias podrán solicitar la declaración de interés social de sus proyectos o actividades culturales conforme al procedimiento que establezca la persona titular del departamento competente en materia de cultura.
2. Corresponde al Consejo Navarro de la Cultura y las Artes evaluar las solicitudes de declaración de interés social de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Relevancia y repercusión social de las actividades culturales.
b) Incidencia de las actividades en la investigación, conservación y difusión del patrimonio cultural, material e inmaterial de Navarra, atendiendo especialmente a su diversidad lingüística.
c) Incidencia en el fomento de la creación artística y en el apoyo a los nuevos creadores.
d) Valor e interés en relación con la formación artística y cultural.
e) Valor e interés en el fomento de la participación de los ciudadanos y creación de públicos, con especial atención a las TIC.
f) Valor e interés en relación con la promoción exterior de los valores artísticos y culturales de la Comunidad Foral de Navarra.
g) Valor e interés en relación con la realización de inversiones culturales que contribuyan a la difusión de las artes y las ciencias.
h) Actitud investigadora y exploración de lenguajes innovadores en el ámbito cultural.
i) Cualesquiera otros criterios que guarden relación con la conservación, promoción y desarrollo cultural de la Comunidad Foral de Navarra.
j) Como criterio básico, la relación entre el presupuesto del proyecto o actividad y el impacto generado de acuerdo con las letras anteriores.

3. Efectuada la evaluación de la solicitud de declaración de interés social, el Consejo Navarro de la Cultura y las Artes elevará la correspondiente propuesta de concesión o denegación a la persona titular de la dirección general competente en materia de cultura, que resolverá de conformidad con dicha propuesta.

4. En caso de resolución denegatoria, deberá ser motivada, en referencia a los criterios establecidos en el apartado 2. También podrá ser causa de resolución denegatoria el incumplimiento, por parte de la persona o entidad beneficiaria, de las obligaciones formales establecidas en este texto refundido referidas a proyectos o actividades de la misma persona o entidad beneficiaria que previamente hubieran sido declarados de interés social. A la vista de los argumentos esgrimidos, la persona o entidad beneficiaria podrá revisar su proyecto o actividad y volver a solicitar la declaración de interés social.

Artículo 29. *Declaración de interés social de programas-tipo de proyectos o actividades culturales.*

Las entidades que ejecuten anualmente proyectos o actividades culturales cuya naturaleza y contenido se prevean similares o análogos para años sucesivos podrán instar la declaración de interés social de un programa-tipo de actividades culturales, que abarcará las actividades encuadrables en los conceptos previstos en él.

Para la declaración de interés social se estará a lo dispuesto en el artículo 28.

Subsección 2.ª Incentivos fiscales

Artículo 30. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 80 por ciento de los primeros 250 euros en que se valoren las modalidades de mecenazgo cultural a que se refiere el artículo 24. Los importes superiores a 250 euros tendrán derecho a una deducción del 40 por ciento. El límite de 250 euros operará por contribuyente y en cada periodo impositivo.

2. La base de las deducciones por donaciones realizadas será:

a) En las donaciones dinerarias, su importe.

b) En las donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En las prestaciones de servicios a título gratuito, el coste de los gastos incurridos, sin tener en cuenta margen de beneficios.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 4 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En las donaciones de Bienes de Interés Cultural, Bienes Inventariados, Bienes de Relevancia Local o de obras de arte de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Cultural de Navarra, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en este apartado tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

3. La base de las deducciones por préstamos de uso o comodato será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, el 4 por ciento a la valoración del bien efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En el caso de que se trate de locales para la realización de proyectos o actividades, la base será el valor catastral en la proporción que corresponda al número de días de cada periodo impositivo.

4. La base de las deducciones por convenios de colaboración se calculará con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2.

5. La base de la deducción se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 64.1 del texto refundido de la Ley Foral de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 31. *Impuesto sobre Sociedades.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades gozarán de los siguientes incentivos fiscales:

a) Para la determinación de la base imponible, los importes en que se valoren las modalidades de mecenazgo cultural a que se refiere el artículo 24, tendrán la consideración de partida deducible.

El importe de la partida deducible en la base imponible no podrá exceder del mayor de los siguientes límites:

1.º El 30 por ciento de la base imponible a que se refiere el artículo 49.1.

2.º El 3 por mil del importe neto de la cifra de negocios.

De la aplicación de lo dispuesto en este ordinal no podrá resultar una base imponible negativa.

b) Además, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del impuesto del 30 por ciento de los primeros 300 euros en que se valoren las modalidades de mecenazgo cultural a que se refiere el artículo 24. Los importes superiores a 300 euros tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 20 por ciento. El límite de 300 euros operará por contribuyente y en cada periodo impositivo.

La deducción de la cuota se practicará con arreglo a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y computará a efectos del límite establecido en el artículo 67.4 de la Ley Foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades.

2. El importe de la partida deducible y la base de la deducción se determinará en los términos establecidos en el artículo 30.

Artículo 32. *Otros incentivos fiscales.*

1. No se considerarán a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que grave la renta del donante o mecenas, los incrementos o disminuciones patrimoniales y las rentas positivas o negativos que se pongan de manifiesto con ocasión de la realización de las modalidades de mecenazgo a las que se refiere el artículo 24.

2. Estarán exentas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones a título gratuito por las personas físicas que tengan la consideración de beneficiarias conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1.f).

Sección 2.ª Mecenazgo social

Artículo 33. *Concepto y modalidades de mecenazgo social.*

1. Se entenderá por mecenazgo social la participación privada en la financiación de las entidades a que se refiere el artículo 34, que hayan obtenido por parte del departamento competente en materia de derechos sociales o del Instituto Navarro para la Igualdad el preceptivo reconocimiento del régimen de acuerdo con lo previsto en el artículo 35.

2. El mecenazgo social podrá realizarse mediante las siguientes modalidades:

a) Donaciones *inter vivos,* irrevocables, puras y simples.

b) Convenios de colaboración. Se entenderá por convenio de colaboración aquel por el que las entidades a las que se refiere el artículo 34, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica, se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación de la persona colaboradora en su financiación.

La difusión de la participación de la colaboradora en el marco de los convenios de colaboración definidos en esta letra no constituye una prestación de servicios.

Artículo 34. *Entidades beneficiarias del mecenazgo social.*

Podrán ser consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo social, las que cumplan los siguientes requisitos:

a) Ser entidades sin fines lucrativos. Se considerarán en todo caso como tales las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en el registro de organizaciones no gubernamentales del ministerio competente en materia de cooperación al desarrollo, las cooperativas de iniciativa social inscritas en el Registro de Cooperativas de Navarra, así como las federaciones y asociaciones de todas las entidades anteriores.

b) Que sus fines sean sociales, del ámbito de los servicios sociales, la cooperación al desarrollo o la igualdad entre mujeres y hombres. Se considerará en todo caso que tienen dichos fines sociales aquellas cuyo objeto o ámbito de actuación se refiera a la discapacidad, la dependencia, la exclusión, la atención a menores en el ámbito de los servicios sociales, las personas reclusas y ex reclusas, las personas sin hogar, las personas inmigrantes, las minorías, la prevención y tratamiento de drogodependencias y otras adicciones, las personas mayores, la cooperación al desarrollo o la igualdad entre mujeres y hombres así como la investigación, prevención, sensibilización, detección y atención a mujeres víctimas de violencia contra las mujeres, y, por ello, estén inscritas en el registro de servicios sociales y de autorizaciones específicas en esta materia, en el registro de organizaciones no gubernamentales del ministerio competente en materia de cooperación al desarrollo o en el Censo de Asociaciones de Mujeres de la Comunidad Foral de Navarra.

c) Haber realizado actividad en Navarra en los últimos 4 años anteriores a la solicitud a que se refiere el artículo 35, en alguno de los ámbitos mencionados en la letra b) anterior. Se considerará en todo caso que han realizado actividad en Navarra en los últimos 4 años las entidades que hayan recibido alguna subvención de las Administraciones públicas de Navarra en todos y cada uno de esos ejercicios, para desarrollar actividades enmarcadas en los ámbitos de la letra b) anterior.

d) Destinar al menos el 70 por ciento de las rentas e ingresos percibidos, deducidos los gastos para su obtención, a fines de interés general, y el resto a incrementar la dotación patrimonial o reservas en el plazo máximo de 4 años desde su obtención.

e) Cumplir las obligaciones de transparencia establecidas para las entidades beneficiarias de subvenciones públicas.

Artículo 35. *Solicitud y reconocimiento del régimen tributario aplicable al mecenazgo social.*

1. Las entidades interesadas deberán solicitar al departamento competente en materia de derechos sociales o al Instituto Navarro para la Igualdad, conforme al modelo que aprueben las personas titulares de dichos departamento u organismo, el acceso a los incentivos fiscales previstos en la sección quinta, acompañando a la solicitud, en su caso, la documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 34.

No será preciso aportar documentación para acreditar que se reúnen dichos requisitos cuando el cumplimiento de cualesquiera de ellos se deduzca de la inscripción en un registro dependiente de alguna Administración pública, de la recepción de subvenciones de las Administraciones públicas de Navarra o de la documentación ya aportada a alguna Administración pública en el marco de cualquier procedimiento o trámite, en cuyo caso será suficiente con indicar el procedimiento o registro correspondiente.

2. Una vez que hayan accedido al régimen establecido en la sección quinta, las entidades beneficiarias del mecenazgo deberán solicitar al departamento competente en materia de derechos sociales, en los ocho primeros meses de cada año, el mantenimiento de dicho régimen conforme al modelo que apruebe la persona titular del departamento y/o del Instituto Navarro para la Igualdad. Además, en ese plazo, las personas que ostenten la representación de las entidades beneficiarias presentarán una declaración responsable de que siguen cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 34 acompañada de las cuentas de la entidad correspondientes al último periodo impositivo finalizado, salvo que

éstas se hayan presentado en el departamento competente en materia tributaria en cumplimiento de la normativa tributaria.

Al departamento competente en materia de derechos sociales y/o al Instituto Navarro para la Igualdad corresponderá comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos, según el ámbito en que actúen las entidades solicitantes.

3. Resolverá las solicitudes referidas en los apartados 1 y 2:

a) La persona titular de la Dirección General del Observatorio de la Realidad Social, de Planificación y de Evaluación de las Políticas Sociales del departamento competente en materia de derechos sociales, cuando el fin social de las entidades sea del ámbito de los servicios sociales o de la cooperación al desarrollo.

b) La persona titular de la Dirección General del Instituto Navarro para la Igualdad, cuando el fin social de las entidades sea del ámbito de la igualdad entre mujeres y hombres, así como la investigación, prevención, sensibilización, detección y atención a mujeres víctimas de violencia contra las mujeres.

A las mismas personas corresponderá resolver, en su caso, la revocación del acceso al régimen establecido en la sección quinta, cuando se compruebe que no se reúne alguno de los requisitos.

4. El plazo máximo en que debe dictarse y notificarse la citada resolución es de tres meses. El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa, legitima a las entidades interesadas que hubieran presentado la solicitud para entenderla estimada por silencio administrativo.

El plazo máximo en que debe resolverse y notificarse el procedimiento de revocación de la resolución de acceso es de tres meses. En caso de vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa se producirá la caducidad.

5. Antes del final de cada año, el departamento competente en materia de derechos sociales y el Instituto Navarro para la Igualdad remitirán a la Administración tributaria la relación de las entidades beneficiarias que cumplen los requisitos establecidos en esta sección.

Sección 3.ª Mecenazgo medioambiental

Artículo 36. *Concepto y modalidades de mecenazgo medioambiental.*

1. Se entenderá por mecenazgo medioambiental la participación privada en la financiación de las entidades a que se refiere el artículo 37, que hayan obtenido por parte del departamento competente en materia de medio ambiente el preceptivo reconocimiento del régimen de acuerdo con lo previsto en el artículo 38.

2. El mecenazgo medioambiental podrá realizarse mediante las siguientes modalidades:

a) Donaciones *inter vivos* irrevocables, puras y simples.

b) Convenios de colaboración. Se entenderá por convenio de colaboración aquel por el que las entidades a las que se refiere el artículo 37, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica, se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación de la persona colaboradora en su financiación.

La difusión de la participación de la colaboradora en el marco de los convenios de colaboración definidos en esta letra no constituye una prestación de servicios.

Artículo 37. *Entidades beneficiarias del mecenazgo medioambiental.*

Podrán ser consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo medioambiental, las que cumplan los siguientes requisitos:

a) Ser entidades sin fines lucrativos. Se considerarán, en todo caso, como tales las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de medio ambiente inscritas en el registro de organizaciones no gubernamentales del ministerio competente en la materia, las cooperativas de consumo relacionadas con la energía inscritas en el Registro de Cooperativas de Navarra, así como las federaciones y asociaciones de todas las entidades anteriores.

b) Que entre sus fines estén la conservación de la naturaleza y la protección del medio ambiente, la educación ambiental, el voluntariado ambiental, la lucha contra el cambio climático o la transición energética.

c) Haber realizado actividad en Navarra en los últimos 4 años anteriores a la solicitud a que se refiere el artículo siguiente, en alguno de los ámbitos mencionados en la letra b). Se considerará en todo caso que han realizado actividad en Navarra en los últimos 4 años, las entidades que hayan recibido alguna subvención de las Administraciones públicas de Navarra en todos y cada uno de esos ejercicios, para desarrollar actividades enmarcadas en los ámbitos de la letra b).

d) Destinar al menos el 70 por ciento de las rentas e ingresos percibidos, deducidos los gastos para su obtención, a fines de interés general, y el resto a incrementar la dotación patrimonial o reservas en el plazo máximo de 4 años desde su obtención.

e) Cumplir las obligaciones de transparencia establecidas para las entidades beneficiarias de subvenciones públicas.

Artículo 38. *Solicitud y reconocimiento del régimen tributario aplicable al mecenazgo medioambiental.*

1. Las entidades interesadas deberán solicitar al departamento competente en materia de medio ambiente, conforme al modelo que apruebe la persona titular de dicho departamento, el acceso a los incentivos fiscales previstos en la sección quinta acompañando a la solicitud, en su caso, la documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 37.

No será preciso aportar documentación para acreditar que se reúnen dichos requisitos cuando el cumplimiento de cualesquiera de ellos se deduzca de la inscripción en un registro dependiente de alguna Administración pública, de la recepción de subvenciones de las Administraciones públicas de Navarra o de la documentación ya aportada a alguna Administración pública en el marco de cualquier procedimiento o trámite, en cuyo caso será suficiente con indicar el procedimiento o registro correspondiente.

2. Una vez que hayan accedido al régimen establecido en la sección quinta, las entidades beneficiarias del mecenazgo deberán solicitar al departamento competente en materia de medio ambiente, en los ocho primeros meses de cada año, el mantenimiento de dicho régimen conforme al modelo que aprobará la persona titular de dicho departamento. Además, en ese plazo, las personas que ostenten la representación de dichas entidades presentarán una declaración responsable de que siguen cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 37, acompañada de las cuentas de la entidad correspondientes al último periodo impositivo finalizado, salvo que estas se hayan presentado en el departamento competente en materia tributaria en cumplimiento de la normativa tributaria.

Al departamento competente en materia de medio ambiente corresponderá comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos.

3. La persona titular de la dirección general competente en materia de medio ambiente resolverá las solicitudes referidas en los apartados 1 y 2.

A la misma persona corresponderá resolver, en su caso, la revocación del acceso al régimen establecido en la sección quinta, cuando se compruebe que no se reúne alguno de los requisitos.

4. El plazo máximo en que debe dictarse y notificarse la citada resolución es de tres meses. El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa, legitima a las entidades interesadas que hubieran presentado la solicitud para entenderla estimada por silencio administrativo.

El plazo máximo en que debe resolverse y notificarse el procedimiento de revocación de la resolución de acceso es de tres meses. En caso de vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa se producirá la caducidad.

5. Antes del final de cada año, el departamento competente en materia de medio ambiente remitirá a la Administración tributaria la relación de las entidades beneficiarias que cumplen los requisitos establecidos en esta sección.

Sección 4.ª Mecenazgo deportivo

Artículo 39. *Concepto y modalidades de mecenazgo deportivo.*

1. Se entiende por mecenazgo deportivo la participación privada en la financiación de actividades deportivas de duración determinada que sean declaradas de interés social por la Administración Deportiva de la Comunidad Foral de Navarra.

2. El mecenazgo deportivo podrá realizarse mediante las siguientes modalidades:

a) Donaciones *inter vivos,* irrevocables, puras y simples

b) Préstamos de uso o comodato.

c) Convenios de colaboración. Se entenderá por convenio de colaboración en actividades deportivas de interés social aquel por el que las personas o entidades a las que se refiere el artículo 40, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica para la realización de una actividad deportiva declarada de interés social, se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación de la persona colaboradora en dichas actividades.

La difusión de la participación de la colaboradora en el marco de los convenios de colaboración definidos en esta letra no constituye una prestación de servicios.

Artículo 40. *Personas y entidades beneficiarias del mecenazgo deportivo.*

Podrán ser consideradas personas y entidades beneficiarias del mecenazgo deportivo:

a) Las entidades deportivas sin fines lucrativos inscritas en el Registro del Deporte de Navarra.

b) Las fundaciones, domiciliadas en Navarra, entre cuyos fines figure la promoción y el desarrollo del deporte navarro.

c) Las personas deportistas navarras afiliadas a una federación deportiva navarra y con domicilio fiscal en Navarra.

d) La Administración de la Comunidad Foral de Navarra y las entidades locales de Navarra, así como los organismos autónomos y las fundaciones públicas de ellas dependientes.

e) Las universidades establecidas en Navarra.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que desarrollen actividades deportivas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado, o de quienes formen parte junto con la citada persona física de una entidad en régimen de atribución de rentas.

Del mismo modo, tampoco se considerarán beneficiarias las personas o entidades que desarrollen actividades deportivas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas, cuando la persona o entidad que desarrolle la actividad deportiva y la donante o aportante tengan la consideración de personas o entidades vinculadas conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 41. *Concepto de actividad deportiva declarada de interés social.*

1. Podrán declararse de interés social las siguientes actividades:

a) Actividades deportivas, de formación, de promoción, de salud e investigación en el ámbito deportivo.

b) Actividades deportivas orientadas a personas con necesidades especiales tales como personas mayores, personas con patologías derivadas del sedentarismo y estilo de vida, personas con discapacidad, inmigrantes y colectivos desfavorecidos.

c) Actividades deportivas y programas orientados a promocionar el deporte de base y en edad escolar.

d) Actividades de fomento deportivo, conservación y cuidado del medio natural, así como de recuperación y mejora de la Red de Senderos de la Comunidad Foral de Navarra.

e) Actividades de recuperación y promoción de actividades deportivas autóctonas o tradicionales.

2. Las actividades declaradas de interés social serán de duración determinada.

3. En ningún caso podrán ser declaradas de interés social, a los efectos del mecenazgo deportivo, las actividades deportivas consistentes en la participación en competiciones federadas.

Artículo 42. *Solicitud de declaración de interés social.*

1. La solicitud de declaración de interés social de actividades deportivas podrá ser presentada por cualquiera de las personas y entidades beneficiarias del mecenazgo deportivo recogidas en el artículo 40.

Se presentará una solicitud por cada una de las actividades deportivas de las que se pretenda su declaración de interés social.

Mediante orden foral de la persona titular del departamento competente en materia de deporte se establecerá el procedimiento, lugar y plazos para realizar la solicitud.

2. En el plazo máximo de treinta días hábiles desde que se presente la solicitud, el Consejo Navarro del Deporte elaborará de forma motivada la correspondiente propuesta de concesión o denegación.

La propuesta motivada de denegación de la declaración de interés social habrá de fundamentarse en alguno de los siguientes motivos:

a) Cuando se estime que la actividad no tiene carácter deportivo o cuando, aun revistiendo carácter deportivo en alguno de sus aspectos, por su contenido, naturaleza, objetivo y finalidad perseguida tenga principalmente carácter cultural, turístico, educativo o de otra naturaleza.

b) Cuando se considere que la actividad no merece la declaración de interés social de acuerdo con los siguientes criterios de valoración:

1.º Relevancia, impacto y repercusión social de la actividad a desarrollar, con especial atención a las orientadas a personas con necesidades especiales tales como personas mayores, personas con patologías derivadas del sedentarismo y estilo de vida, personas con discapacidad, inmigrantes y colectivos desfavorecidos.

2.º Incidencia de la actividad a desarrollar en la investigación, formación y promoción en el ámbito deportivo de la Comunidad Foral de Navarra.

3.º Incidencia en el fomento de la práctica deportiva de deporte base en edad escolar, teniendo en cuenta el nivel de participación y la duración de los mismos.

4.º Carácter innovador de la actividad.

5.º Valor e interés en relación con la realización de inversiones en actividades de fomento deportivo, conservación y cuidado del medio natural, así como de recuperación y mejora de la Red de Senderos de la Comunidad Foral de Navarra.

6.º Relación entre el presupuesto de la actividad y el impacto generado de acuerdo con los criterios anteriores.

7.º Contribución al fomento del deporte femenino, al fomento de la igualdad en el deporte y a la lucha contra los estereotipos de género en el ámbito deportivo.

8.º Cualesquiera otros criterios que guarden relación con la promoción del deporte en la Comunidad Foral de Navarra.

c) Incumplimiento por parte de la persona o entidad solicitante de las obligaciones referidas a otras actividades de la misma persona o entidad beneficiaria que previamente hubieran sido declaradas de interés social.

3. La persona titular de la dirección gerencia de la Administración Deportiva de la Comunidad Foral de Navarra resolverá las solicitudes, previo informe preceptivo del Consejo Navarro del Deporte, así como, en su caso, la revocación de la declaración de beneficiaria del mecenazgo deportivo, cuando se compruebe que no se reúne alguno de los requisitos.

El plazo máximo en que debe dictarse y notificarse la citada resolución es de tres meses. El vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa, legitima a las personas o entidades interesadas que hubieran presentado la solicitud para entenderla estimada por silencio administrativo.

El plazo máximo en que debe resolverse y notificarse el procedimiento de revocación de la declaración de beneficiaria del mecenazgo deportivo es de tres meses. En caso de

vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa se producirá la caducidad.

Dicho plazo se suspenderá cuando se requiera a las interesadas la subsanación de la documentación o aclaraciones en relación con la actividad. Asimismo, se suspenderá por el tiempo que medie entre la petición de evaluación al Consejo Navarro del Deporte y la recepción de la propuesta de concesión o denegación formulada por dicho órgano.

La declaración de interés social incluirá la identidad de la persona o entidad beneficiaria, la denominación de la actividad deportiva y el plazo durante el cual se va a desarrollar. La declaración tendrá validez exclusivamente para la actividad deportiva de que se trate, mientras dure su ejecución.

4. Una vez declaradas beneficiarias del mecenazgo deportivo, si las personas o entidades desean continuar organizando en el siguiente ejercicio la misma actividad deportiva declarada de interés social deberán solicitar a la Administración Deportiva de la Comunidad Foral de Navarra, en los ocho primeros meses de ese año, el mantenimiento de dicha declaración conforme al modelo que aprobará la persona titular de la dirección gerencia de la Administración Deportiva de la Comunidad Foral de Navarra, que se acompañará de una declaración responsable de que siguen cumpliendo los requisitos y de las cuentas de la entidad, salvo que estas se hayan presentado en el departamento competente en materia tributaria en cumplimiento de la normativa tributaria.

Corresponderá a la Administración Deportiva de la Comunidad Foral de Navarra comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos.

5. Antes del final de cada año, la Administración Deportiva de la Comunidad Foral de Navarra remitirá a la Administración tributaria la relación de las personas o entidades beneficiarias y de las actividades deportivas de interés social de Navarra que cumplen los requisitos establecidos en esta sección.

Sección 5.ª Incentivos fiscales al mecenazgo social, medioambiental y deportivo

Artículo 43. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 80 por ciento de los primeros 250 euros en que se valoren las modalidades de cada tipo de mecenazgo. Los importes superiores a 250 euros tendrán derecho a una deducción del 40 por ciento. El límite de 250 euros operará por contribuyente y en cada periodo impositivo.

2. La base de la deducción será:

a) Donaciones: La base de las deducciones se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.2.

b) Préstamos de uso o comodato: La base de la deducción será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, el 4 por ciento a la valoración del bien, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo. En el caso de que se trate de locales, terrenos o inmuebles para la realización de las actividades deportivas, se aplicará el 4 por ciento al valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada periodo impositivo.

c) Convenios de colaboración: La base de las deducciones por convenios de colaboración se calculará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 30.4.

3. La base de la deducción se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 64.1 del texto refundido de la Ley Foral de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 44. *Impuesto sobre Sociedades.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades gozarán de los siguientes incentivos fiscales:

a) Para la determinación de la base imponible, el importe en que se valoren las modalidades de cada tipo de mecenazgo tendrá la consideración de partida deducible. El

importe de la partida deducible en la base imponible no podrá exceder del mayor de los siguientes límites:

1.º El 30 por ciento de la base imponible conforme a lo establecido en el artículo 49.1.
2.º El 3 por mil del importe neto de la cifra de negocios.

De la aplicación de lo dispuesto en este ordinal no podrá resultar una base imponible negativa.

b) Además, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del impuesto del 20 por ciento del importe en que se valoren las modalidades de cada tipo de mecenazgo.

La deducción de la cuota se practicará con arreglo a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y computará a efectos del límite establecido en el artículo 67.4 de la Ley Foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades.

2. El importe de la partida deducible y la base de la deducción se determinará en los términos establecidos en el artículo 43.2.

Artículo 45. *Otros incentivos fiscales.*

1. No se considerarán a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que grave la renta de la donante, los incrementos o disminuciones patrimoniales y las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto con ocasión de la realización de las modalidades de mecenazgo.

2. Estarán exentas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones a título gratuito por las personas físicas que tengan la consideración de beneficiarias.

CAPÍTULO III.

Otras actividades de colaboración empresarial

Artículo 46. *Adquisición de obras de arte.*

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de partida deducible el valor de adquisición o de tasación de aquellas obras de arte que se adquieran para ser ofrecidas en donación a la Comunidad Foral, al Estado, a otras Administraciones Públicas, a las Universidades Públicas o a las entidades que reglamentariamente se determinen.

2. Cuando el valor de adquisición sea superior al valor de tasación resultante de lo dispuesto en el apartado 5.b), para la práctica de la deducción se tomará este último. En tal caso la entidad podrá, si lo estima conveniente, retirar la oferta de donación realizada.

3. La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que la donación sea aceptada, sin que pueda resultar una base imponible negativa.

4. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales, la deducción se practicará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de tales actividades.

5. La deducción estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La obra de arte habrá de ser transmitida a la entidad donataria en un plazo máximo de un año a contar desde la aceptación de la oferta.

b) Con carácter previo a la aceptación de la donación se emitirá informe por el departamento competente en materia tributaria sobre la valoración del bien y su calificación como obra de arte. A tal efecto podrá solicitar la colaboración del departamento competente por razón de la materia.

c) La oferta de donación deberá efectuarse en el plazo de un mes desde la fecha de adquisición del bien.

d) La donante no podrá efectuar dotaciones por depreciación de la obra de arte durante el periodo que medie entre la fecha de oferta y la de transmisión.

6. A efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá por obra de arte los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos como tales en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tengan valor histórico o artístico.

Artículo 47. *Gastos en actividades de interés general y fomento de determinadas artes.*

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de partida deducible el importe de las cantidades empleadas en:

a) La realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otro de interés general de naturaleza análoga, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

b) La realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, vídeos y fonogramas, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

2. El importe de las deducciones no podrá exceder del mayor de los siguientes límites:

a) El 5 por ciento de la base imponible conforme a lo establecido en el artículo 49.1.

b) El 0,5 por mil del volumen de ingresos de la entidad.

De la aplicación de lo dispuesto en esta letra no podrá resultar una base imponible negativa.

3. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales, les será de aplicación la deducción establecida en este artículo, computándose el límite del 5 por ciento sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de tales actividades.

CAPÍTULO IV

Requisitos e incompatibilidades para la aplicación de los incentivos fiscales de este título

Artículo 48. *Requisitos comunes para la aplicación de los incentivos fiscales.*

1. La práctica de los incentivos fiscales establecidos en este título exigirá certificación expedida por la entidad beneficiaria en la que se acredite la efectividad de:

a) Las donaciones.

b) Los préstamos de uso y comodato.

c) Los convenios de colaboración.

2. En la certificación deberá constar:

a) Nombre y apellidos o denominación social y Número de Identificación Fiscal, tanto de la donante o mecenas como de la beneficiaria.

b) Mención expresa de que la persona o entidad beneficiaria y, en su caso, la actividad o proyecto se encuentran incluidas en las contempladas en este texto refundido.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

En el resto de supuestos, el valor de la donación no dineraria o de la prestación de servicios, del préstamo de uso o comodato y, en su caso, el importe de la ayuda recibida en virtud del convenio de colaboración.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado o la constitución del derecho de usufructo cuando no se trate de donativos en dinero, valoración de la prestación gratuita de servicios, constitución del préstamo de uso o comodato, o celebración del convenio de colaboración.

e) Tratándose de donaciones, mención expresa del carácter irrevocable e irreversible de la donación.

f) Tratándose de préstamos de uso o comodato, fecha en la que se produjo la entrega del bien y plazo de duración del préstamo de uso o comodato.

g) Destino que la entidad beneficiaria dará al objeto donado, préstamo de uso o ayuda recibida en virtud de un convenio de colaboración en el cumplimiento de su finalidad específica, proyecto o actividad.

3. La aplicación de los incentivos fiscales previstos en este título estará condicionada a que las entidades beneficiarias informen a la Administración tributaria, en los modelos establecidos en la normativa tributaria, de las donaciones y aportaciones recibidas.

Artículo 49. *Límites de algunas deducciones.*

1. El límite sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a que se refieren los artículos 20, 23.1, 31.1.a), 44.1.a) y 47.2 se calculará sobre la base imponible previa a todas las reducciones recogidas en esos artículos.

2. Los límites de deducción contemplados en los artículos 20, 23.1, 31.1.a), 44.1.a) y 47.2 se determinarán de forma separada, sin que en ningún caso de la aplicación del conjunto de estas deducciones pueda resultar una base imponible negativa.

Artículo 50. *Incompatibilidad de los incentivos fiscales.*

1. Los incentivos fiscales regulados en este título para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades no serán de aplicación, salvo disposición expresa, a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Los incentivos fiscales establecidos en este título serán incompatibles entre sí.

Disposición adicional primera. *Aplicación a otras entidades del régimen tributario especial regulado en el título I.*

El régimen previsto en las secciones 1.ª y 3.ª del capítulo II del título I será de aplicación a:

a) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

b) Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el artículo 11.5 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el artículo 11.5 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Judías de España, y en el artículo 11.4 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por este texto refundido a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

c) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

Disposición adicional segunda. *Aplicación a otras entidades del régimen tributario de las donaciones y de los convenios de colaboración.*

El régimen tributario previsto en el capítulo I del título II será aplicable a las donaciones efectuadas y a los convenios de colaboración celebrados con las siguientes entidades:

a) La Comunidad Foral, el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales y las Universidades.

b) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

c) Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en artículo 11.5 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el del artículo 11.5 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Judías de España, y en el artículo 11.4 de la Ley 26/1992, de 10 de

noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por este texto refundido a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

d) La Cruz Roja Española.

e) La Organización Nacional de Ciegos Españoles.

f) Entidades relacionadas en el artículo 1.2, que apliquen en otra Administración tributaria un régimen tributario equivalente al previsto en el título I.

Disposición adicional tercera. *Donaciones realizadas por las personas físicas a los partidos políticos.*

A las donaciones en dinero o en especie procedentes de personas físicas realizadas a los partidos políticos, dentro de los límites establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, les será de aplicación las deducciones por donaciones previstas en el capítulo I del título II de este texto refundido, de acuerdo con los requisitos y condiciones en ella establecidos.

Disposición adicional cuarta. *Actividades y proyectos prioritarios de mecenazgo cultural, social, medioambiental y deportivo.*

1. Mediante ley foral se podrá establecer el carácter prioritario de determinadas actividades y proyectos de mecenazgo cultural, social, medioambiental y deportivo, así como de entidades beneficiarias de las actividades de mecenazgo social y medioambiental.

2. En relación con dichas actividades y entidades beneficiarias, la ley foral podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones en la cuota establecidos en este texto refundido.

Disposición adicional quinta. *Actividades prioritarias de mecenazgo social, medioambiental y deportivo.*

(Derogada)

Disposición adicional sexta. *Reconocimiento público de la condición de mecenas.*

El Gobierno de Navarra establecerá los instrumentos adecuados a fin de premiar la práctica del mecenazgo, ayudando a la revalorización social de estas acciones, prestigiando y dando visibilidad a estas iniciativas y reconociendo públicamente la labor filantrópica de las personas físicas o jurídicas que a través del mecenazgo favorezcan la cultura.

El Gobierno de Navarra, en todo caso, garantizará el anonimato de aquellas personas o entidades que no deseen hacer pública su condición de mecenas.

Disposición adicional séptima. *Valoración del cumplimiento de los fines del mecenazgo cultural e información al Parlamento de Navarra.*

Será responsabilidad del departamento competente en materia de cultura comprobar anualmente el destino efectivo de las donaciones, los préstamos de uso o comodato y los convenios de colaboración a los proyectos o actividades culturales que sean declarados de interés social, así como valorar la consecución de los fines de fomento de la cultura que con ello se pretende.

El Gobierno de Navarra informará anualmente al Parlamento de Navarra de los resultados del mecenazgo cultural, detallando los proyectos y actividades declarados de interés social, las personas y entidades beneficiarias, la valoración de las diferentes modalidades de mecenazgo utilizadas y los incentivos fiscales aplicados.

La citada información se proporcionará, una vez finalizados los diferentes periodos de declaración tributaria de los contribuyentes, cuando los datos se encuentren disponibles y hayan sido analizados informáticamente.

Disposición adicional octava. *Aplicación informática en apoyo del mecenazgo cultural.*

El Gobierno de Navarra desarrollará una aplicación informática que facilite el mecenazgo cultural, de manera que, a través de un enlace desde la página web del Gobierno de

Navarra, se puedan realizar de forma electrónica donaciones a las personas o entidades que desarrollen actividades y proyectos que hayan sido declarados de interés social con arreglo a este texto refundido.

La persona titular del departamento competente en materia tributaria regulará mediante orden foral las características y funcionalidades de la mencionada aplicación informática.

La aplicación habilitará un sistema que permita la obtención del correspondiente certificado acreditativo y con validez ante la Hacienda Foral de Navarra a efectos de obtener los beneficios previstos en este texto refundido.

Disposición transitoria primera. *Comunicación de la opción por la aplicación del régimen tributario especial.*

Se entenderá que han comunicado la opción por la aplicación de régimen tributario especial establecido en este texto refundido y que pueden seguir aplicándolo, siempre que cumplan los requisitos en ella establecidos:

1. Las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Navarra con anterioridad al 1 de enero de 2023 y que dispongan de la correspondiente resolución declarativa de la aplicación del régimen tributario especial.

2. Las entidades recogidas en el artículo 1.2 que hayan tributado en Navarra por cualquier impuesto en los 10 años anteriores a 1 de enero de 2023.

Disposición transitoria segunda. *Valoración de bienes.*

La Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra se constituirá en el plazo máximo de seis meses desde la aprobación de este texto refundido.

Hasta que se constituya la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra, las funciones que se le asignan por este texto refundido serán ejercidas por el departamento competente en materia de cultura.

Disposición final única. *Habilitación normativa.*

Se habilita al Gobierno de Navarra a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en este texto refundido.

§ 41

Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 164, de 10 de julio de 1982
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-1982-17235

[. . .]

TÍTULO IV

Las Competencias

Artículo 49.

1. La Generalitat tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

1.ª Organización de sus instituciones de autogobierno, en el marco de este Estatuto.
2.ª Conservación, desarrollo y modificación del Derecho civil foral valenciano.
3.ª Normas procesales y de procedimiento administrativo derivadas de las particularidades del Derecho sustantivo valenciano o de las especialidades de la organización de la Generalitat.
4.ª Cultura.
5.ª Patrimonio histórico, artístico, monumental, arquitectónico, arqueológico y científico, sin perjuicio de lo que dispone el número 28 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española.
6.ª Archivos, bibliotecas, museos, hemerotecas y demás centros de depósito que no sean de titularidad estatal. Conservatorios de música y danza, centros dramáticos y servicios de Bellas Artes de interés para la Comunitat Valenciana.
7.ª Investigación, Academias cuyo ámbito principal de actuación sea la Comunitat Valenciana. Fomento y desarrollo, en el marco de su política científica-tecnológica, de la I+D +I, todo ello sin perjuicio de lo que dispone el número 15 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española.
8.ª Régimen local, sin perjuicio de lo que dispone el número 18 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española. Alteraciones de los términos municipales y topónimos.
9.ª Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda.
10.ª Montes, aprovechamientos y servicios forestales, vías pecuarias y pastos, espacios naturales protegidos y tratamiento especial de zonas de montaña, de acuerdo con lo que dispone el número 23 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española.
11.ª Higiene.
12.ª Turismo.

13.ª Obras públicas que no tengan la calificación legal de interés general del Estado o cuya realización no afecte a otra Comunidad Autónoma.

14.ª Carreteras y caminos cuyo itinerario transcurra íntegramente dentro del territorio de la Comunitat Valenciana.

15.ª Ferrocarriles, transportes terrestres, marítimos, fluviales y por cable: puertos, aeropuertos, helipuertos y servicio meteorológico de la Comunitat Valenciana, sin perjuicio de lo que disponen los números 20 y 21 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española. Centros de contratación y terminales de carga en materia de transporte.

16.ª Aprovechamientos hidráulicos, canales y riegos, cuando las aguas discurran íntegramente dentro del territorio de la Comunitat Valenciana, instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, siempre que este transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma; aguas minerales, termales y subterráneas. Todo esto sin perjuicio de lo que establece el número 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española.

17.ª Pesca en aguas interiores, marisqueo, acuicultura, caza y pesca fluvial y lacustre. Cofradías de pescadores.

18.ª Artesanía.

19.ª Ordenación farmacéutica, sin perjuicio de lo que dispone el número 16 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española.

20.ª Establecimiento y ordenación de centros de contratación de mercancías y valores, de acuerdo con la legislación mercantil.

21.ª Cooperativas, pósitos y mutualismo no integrado en el sistema de la Seguridad Social, respetando la legislación mercantil.

22.ª Colegios profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas, sin perjuicio de lo que disponen los artículos 36 y 139 de la Constitución Española.

23.ª Fundaciones y asociaciones de carácter docente, cultural, artístico y benéfico asistencial, de voluntariado social y semejantes, cuyo ámbito principal de actuación sea la Comunitat Valenciana.

24.ª Servicios Sociales.

25.ª Juventud.

26.ª Promoción de la mujer.

27.ª Instituciones públicas de protección y ayuda de menores, jóvenes, emigrantes, tercera edad, personas con discapacidad y otros grupos o sectores necesitados de protección especial, incluida la creación de centros de protección, reinserción y rehabilitación.

28.ª Deportes y ocio.

29.ª Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos.

30.ª Espectáculos.

31.ª Casinos, juego y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas.

32.ª Estadística de interés de la Generalitat.

33.ª Cámaras de la Propiedad, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Cámaras Agrarias, sin perjuicio de lo que dispone el número 10 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución Española.

34.ª Instituciones de crédito cooperativo, público y territorial y Cajas de Ahorro, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación básica del Estado.

35.ª Comercio interior, defensa del consumidor y del usuario, sin perjuicio de la política general de precios, libre circulación de bienes, la legislación sobre la defensa de la competencia y la legislación del Estado.

36.ª Administración de justicia, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de desarrollo del artículo 149.1.5.ª de la Constitución.

2. La Generalitat tiene competencia exclusiva sobre aquellas otras materias que este Estatuto atribuya expresamente como exclusivas y las que con este carácter y mediante Ley Orgánica sean transferidas por el Estado.

3. La Generalitat tiene también competencia exclusiva, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149 de la Constitución y, en su caso, de las bases y ordenación de la actividad económica general del Estado, sobre las siguientes materias:

1.ª Defensa contra fraudes y calidad y seguridad agroalimentaria.
2.ª Sociedades agrarias de transformación.
3.ª Agricultura, reforma y desarrollo agrario, y ganadería.
4.ª Sanidad agraria.
5.ª Funciones y servicios de la Seguridad Social en materia de asistencia sanitaria del Instituto Social de la Marina.
6.ª Enseñanza náutico-deportiva y subacuático-deportiva.
7.ª Enseñanza profesional náutica-pesquera.
8.ª Gestión de las funciones del servicio público de empleo estatal en el ámbito de trabajo, ocupación y formación.
9.ª Educativa, de asistencia y servicios sociales, ocupación y formación profesional ocupacional de los trabajadores del mar, encomendados al Instituto Social de la Marina.
10.ª Mediadores de seguros.
11.ª Instalaciones radiactivas de segunda y tercera categoría.
12.ª Patrimonio arquitectónico, control de la calidad en la edificación y vivienda.
13.ª Buceo profesional.
14.ª Protección civil y seguridad pública.
15.ª Denominaciones de origen y otras menciones de calidad, lo cual comprende el régimen jurídico de su creación y funcionamiento; el reconocimiento de las denominaciones o indicaciones, así como la aprobación de sus normas fundamentales y todas las facultades administrativas de gestión y de control sobre la actuación de las denominaciones o indicaciones.
16.ª Régimen de las nuevas tecnologías relacionadas con la sociedad de la información y del conocimiento.

4. También es competencia exclusiva de la Generalitat el desarrollo y ejecución de la legislación de la Unión Europea en la Comunitat Valenciana, en aquellas materias que sean de su competencia.

[. . .]

§ 42

Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana

Comunidad Valenciana
«DOGV» núm. 3391, de 11 de diciembre de 1998
«BOE» núm. 18, de 21 de enero de 1999
Última modificación: 8 de abril de 2015
Referencia: BOE-A-1999-1367

Sea notorio y manifiesto a todos los ciudadanos que las Cortes Valencianas han aprobado y yo, de acuerdo con lo establecido por la Constitución y el Estatuto de Autonomía, en nombre del Rey, promulgo la siguiente Ley:

PREÁMBULO

El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, en el apartado 23 del artículo 31, confiere competencia exclusiva a la Generalidad Valenciana en materia de fundaciones y asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico-asistencial y similares que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad.

En virtud de ello, el Gobierno Valenciano dictó diversas disposiciones sobre esta materia, entre las que destacan, fundamentalmente, el Decreto 146/1983, de 21 de noviembre, de creación del Registro de Fundaciones y Asociaciones Docentes y Culturales Privadas y Entidades Análogas; el Decreto 15/1991, de 21 de enero, de creación del Registro de Fundaciones; el Decreto 215/1993, de 23 de noviembre, por el que se regula la obra benéfico-social de las cajas de ahorros con domicilio social en la Comunidad Valenciana; el Decreto 60/1995, de 18 de abril, de Creación del Registro y Protectorado de Fundaciones de la Comunidad Valenciana, que derogó los dos Decretos primeramente citados y modificó el Decreto 215/1993, de 23 de noviembre, que, a su vez, fue modificado por los Decretos 42/1996, de 5 de marzo, y 208/1996, de 26 de noviembre, y el Decreto 116/1995, de 6 de junio, de creación del Registro de Fundaciones Benéfico-Asistenciales y Laborales.

La normativa citada denotaba una visión fragmentaria de la materia fundacional, por lo que en principio, y en lo no previsto en ella, sería de aplicación la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, así como su normativa de desarrollo. Asimismo, la citada Ley estatal es, según su disposición final primera, de aplicación básica en determinados artículos, los cuales, por lo tanto, deberán ser respetados por la legislación autonómica.

Desde esta perspectiva, y en atención al título competencial previsto en el apartado 23 del artículo 31 del Estatuto de Autonomía, ya citado, la Generalidad Valenciana tiene competencia para regular el derecho de fundación consagrado constitucionalmente en el artículo 34. Y, para ello, el instrumento idóneo ha de ser el de ley formal, la cual habrá de respetar su contenido esencial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 53.1 de la Constitución.

Por otro lado, el objetivo de la presente Ley es establecer el régimen jurídico de las fundaciones de la Comunidad Valenciana; facilitar su actividad, atendiendo a la realidad sociológica valenciana, y, asimismo, procurar que las fundaciones cumplan, respetando siempre su autonomía, los fines de interés general para cuya satisfacción fueron creadas.

Asimismo, en esta Ley las fundaciones se sitúan y entienden no en la alternativa entre administración o sociedad, sino más bien como instrumento privado, surgido en la esfera de la libertad, para cumplir con protección de la administración fines a los que ésta por sí sola no puede atender y que encajan en el ámbito de la función social de la propiedad. Todo ello sin perjuicio de que las propias personas jurídico-públicas puedan constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

En definitiva, la presente Ley crea un marco jurídico estable que, fomentando la solidaridad, coadyuve al inalienable derecho de libertad del fundador para satisfacer altruistamente fines de interés general cuyo cumplimiento demanda la sociedad civil.

TÍTULO I

De las fundaciones

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. La presente Ley tiene por objeto la regulación de las fundaciones de competencia de la Generalitat, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, 23.ª, del artículo 49 del Estatut d'Autonomia de la Comunitat Valenciana.

2. Se regirán por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el territorio de la Comunitat Valenciana.

b) Las delegaciones de las fundaciones extranjeras que actúen principalmente en el territorio de la Comunitat Valenciana.

c) Las fundaciones que se inscriban en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana para desarrollar una de sus actividades principales en el extranjero.

3. Para determinar la sumisión a la presente Ley se estará a lo que, sobre el ámbito territorial en que hayan de desarrollar principalmente sus actividades, determinen los Estatutos de la fundación.

Artículo 2. *Régimen jurídico.*

Las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos y, en todo caso, por la Ley.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros y además de los así declarados por la legislación estatal como condiciones básicas del derecho de fundación, los de estudio, promoción y defensa del patrimonio natural y cultural valenciano y de la lengua valenciana; el estudio y divulgación de la historia valenciana; los de apoyo a un modelo de desarrollo sostenible; la promoción del mundo rural; los de fomento de la economía o de la investigación; los de apoyo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres; la defensa de los principios estatutarios, y cualesquiera otros de naturaleza análoga.

2. En cuanto a los beneficiarios de la finalidad fundacional, se estará a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

3. Los beneficiarios serán seleccionados por las fundaciones democráticamente con criterios de imparcialidad, no discriminación y objetividad, de acuerdo con las bases, normas

o reglas que se elaboren para su selección. Las fundaciones deberán dar, a tal efecto, la mayor publicidad e información a sus propios fines y actividades.

4. Quedan prohibidas las fundaciones cuya finalidad principal sea la de destinar sus prestaciones al fundador o a los Patronos, sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes, por consanguinidad o afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

5. No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de los bienes a los que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y la Ley 4/1998, de 11 de junio, de la Generalitat, del Patrimonio Cultural Valenciano.

Artículo 4. *Personalidad jurídica.*

1. Las fundaciones reguladas en esta Ley adquirirán su personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Valenciana.

2. La inscripción sólo podrá ser denegada con resolución motivada:

a) Cuando la escritura de constitución no se ajuste a las prescripciones de la Ley.

b) Cuando alguna disposición de los estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador sea contraria a la presente Ley y afecte a la validez constitutiva de la fundación. Si no afectara a dicha validez, se tendrá por no puesta.

3. El Protectorado podrá clasificar las fundaciones inscritas de acuerdo con la naturaleza de los fines de interés general que persigan.

Artículo 5. *Domicilio.*

1. Deberán estar domiciliadas en la Comunidad Valenciana las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad dentro de su territorio.

2. Las fundaciones tendrán su domicilio social en el lugar donde se encuentre la sede de su órgano de gobierno, que deberá radicar en el ámbito territorial en donde vaya a desarrollar principalmente sus actividades.

3. Las fundaciones que se inscriban en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Valenciana para desarrollar una de sus actividades principales en el extranjero tendrán su domicilio social en la sede de su órgano de gobierno dentro del territorio de la Comunidad Valenciana.

Artículo 6. *Fundaciones extranjeras.*

Las fundaciones extranjeras que ejerzan principalmente sus actividades en la Comunidad Valenciana deberán establecer una delegación en territorio valenciano e inscribirse en el Registro de Fundaciones. La inscripción podrá denegarse con resolución motivada cuando los fines no sean de interés general o cuando no estén válidamente constituidas con arreglo a su ley personal.

CAPÍTULO II

Constitución de las fundaciones

Artículo 7. *Capacidad para fundar.*

1. En cuanto a la capacidad para fundar de las personas físicas o jurídicas, se estará a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

2. Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario y sin que su constitución pueda comportar el establecimiento de servicios públicos cuya prestación, en régimen de fundación, no se halle especialmente prevista.

3. Las personas jurídicas habrán de designar a quien haya de actuar por ellas en el acto de constitución.

Artículo 8. *Constitución mediante testamento.*

Si en la constitución de una fundación por acto mortis causa, el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de constituir una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta Ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios, y en caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial.

Artículo 9. *Escritura de constitución.*

La escritura de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El nombre, apellidos, edad y estado civil de los fundadores si son personas físicas, y la denominación o razón social si son personas jurídicas, y en ambos casos la nacionalidad, el domicilio y número de Identificación Fiscal.
b) La voluntad de constituir una fundación.
c) La dotación, su procedencia y valoración. Al notario autorizante deberá acreditársele la forma y realidad de la aportación en los términos expresados en el artículo 11 de esta Ley, uniéndose los documentos justificativos originales a la escritura.
d) Los Estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las prescripciones del artículo siguiente.
e) La identificación de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional.
f) La certificación del Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana acreditativa de no hallarse inscrita, o pendiente de inscripción, ninguna otra fundación con denominación idéntica o semejante a la de la que se pretende constituir.

Artículo 10. *Estatutos.*

En los Estatutos de la fundación se hará constar, en cualquiera de las dos lenguas oficiales en el territorio de la Comunitat Valenciana:

a) La denominación de la entidad, en la que deberán figurar las palabras Fundación de la Comunitat Valenciana o Fundació de la Comunitat Valenciana, que no podrá coincidir, o asemejarse de manera que pueda crear confusión, con ninguna otra previamente inscrita en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.
No obstante, en la denominación de las fundaciones que han de ser autorizadas por el Consell, tras la palabra Fundación o Fundació, según la lengua elegida, podrá continuarse con la expresión Comunitat Valenciana, seguida de un guión y a continuación el resto de la denominación que la individualice; o bien, tras la citada palabra, según la lengua elegida, su individuidad, a la que seguirá el guión y la expresión Comunitat Valenciana.
b) Los fines fundacionales, con especificación de las actividades encaminadas a su cumplimiento.
c) El domicilio de la fundación.
d) El ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.
e) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.
f) La composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.
g) Las causas de su extinción y el destino de los bienes y derechos resultantes de su liquidación, en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 26 de esta Ley.
h) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que los fundadores tengan a bien establecer.

Artículo 11. *Dotación de la fundación.*

1. La dotación se rige por lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Sin perjuicio de dicha regulación, tendrán, asimismo, la

consideración legal de dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

La promesa de aportaciones económicas por terceros sólo podrá hacerse con el carácter de dotación cuando estuvieran garantizadas por títulos de los que llevan aparejada ejecución. En ningún caso se podrá considerar como dotación el mero propósito de recaudar donativos, aunque sean cuotas o subvenciones periódicas o cualesquiera otros ingresos a título gratuito.

2. La valoración de los bienes y derechos que integren la dotación, dinerarios o no, deberá consignarse en la moneda de curso legal en España.

3. Las aportaciones dinerarias a la dotación se justificarán al notario autorizante de la escritura de constitución, o si la aportación con carácter dotacional fuera posterior, al Patronato, que lo pondrá en conocimiento del Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, y se justificará, en ambos casos, mediante certificación acreditativa de la entidad de crédito de hallarse depositadas en la misma a nombre de la fundación en constitución o constituida.

4. Las aportaciones no dinerarias, cualquiera que sea su clase y naturaleza, deberán ser efectuadas por los aportantes en la escritura de constitución o de aportación a la dotación, donde figurarán debidamente reseñadas, y su valor se acreditará al notario autorizante de la forma siguiente:

a) Tratándose de bienes muebles o inmuebles, mediante certificación por titulado competente bajo su responsabilidad, salvo lo dispuesto en los apartados b y c siguientes.

b) Si fueran valores cotizados en mercado secundario oficial, mediante certificación de la bolsa donde cotizaran referida al quinto día anterior a la constitución de la fundación o de la escritura de aportación.

c) Si se tratase de valores no cotizados en mercado secundario, o participaciones en sociedades mercantiles, mediante certificación, del órgano de administración de la entidad a que correspondan dichos bienes, acreditativa de su valor teórico contable con arreglo a su último balance.

Dichos documentos se incorporarán originales a la escritura pública.

5. La aportación de la dotación inicial, si es dineraria, podrá hacerse de forma sucesiva, en cuyo caso el desembolso habrá de ser como mínimo del 25 % de la misma; el resto se desembolsará en un plazo no superior a cinco años contados desde el otorgamiento de la escritura de la fundación, en las fechas que determine el Patronato. Para acreditar la realidad de las aportaciones, se estará a lo establecido en el apartado 3 de este artículo.

6. La dotación podrá incrementarse tanto mediante nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio fundacional, como a través de la transformación de reservas o excedentes que ya figuraban en dicho patrimonio, bien de forma voluntaria o por obligación legal, de acuerdo con el artículo 20.5 de esta Ley.

Las aportaciones dinerarias y las no dinerarias se justificarán según lo dispuesto en los apartados 3 y 4 de este artículo.

Cuando el aumento de dotación se haga con cargo a reservas o excedentes, se justificará mediante certificación del Patronato, acreditativa del origen de los mismos, y aportación del último balance aprobado y depositado en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Artículo 12. *Promoción de fundaciones.*

1. Quienes pretendan promover la constitución de una fundación y recaudar su dotación mediante suscripciones, cuestaciones públicas u otros actos análogos, deberán presentar al Protectorado la escritura pública de promoción para su depósito en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, con carácter previo al inicio de las actividades de recaudación. Dicho documento, que podrá redactarse en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la Comunitat Valenciana, deberá contener los siguientes extremos:

a) Nombre, apellidos, edad y estado civil de quienes pretendan promover la fundación si son personas físicas, y la denominación o razón social si son personas jurídicas, y en ambos casos la nacionalidad, el domicilio y su identificación fiscal.

b) Denominación de la fundación cuya constitución se promueve, en los términos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, que deberá incluir las palabras Fundación de la Comunitat Valenciana en promoción o Fundació de la Comunitat Valenciana en promoció.

c) Fines de interés general que perseguirá la fundación cuya constitución se promueve.

d) Proyecto de Estatutos de la futura fundación.

e) Programa de actividades en orden a la consecución de aportaciones suficientes para alcanzar la dotación.

f) Indicación del plazo de duración de la promoción, que podrá ser prorrogado expresamente por una sola vez.

g) Cuentas abiertas en entidades de crédito en que se ingresarán las aportaciones.

h) Identificación de las entidades no lucrativas, públicas o privadas, que tengan afectados sus bienes a fines de interés general análogos a los de la fundación en promoción, que pudieran resultar destinatarias de los bienes y derechos obtenidos con la promoción.

2. En el caso de que la fundación no llegue a constituirse, se reintegrará a los aportantes todas las contribuciones efectuadas, a no ser que éstos hubieran manifestado su voluntad expresa de que lo recaudado se destine a las entidades no lucrativas mencionadas en la letra h del apartado anterior.

3. Quienes pretendan promover la constitución de una fundación no tendrán derecho alguno a reembolsarse de los gastos que puedan o deban atender con motivo de su actuación. Igualmente, serán responsables personal y solidariamente de la conservación e integridad de los bienes y derechos que recauden, así como de su aportación a la fundación que se constituya o, en su caso, de la devolución a los aportantes, o bien de su entrega a las entidades mencionadas en la letra h del apartado 1 de este artículo.

4. Una vez finalizadas las actividades de la promoción o transcurrido el plazo previsto para la realización de las mismas y, en su caso, la prórroga, se deberá otorgar la escritura de constitución de la fundación y presentarla para su inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, o acreditarse al Protectorado el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

CAPÍTULO III

Gobierno de la fundación

Artículo 13. *Patronos.*

1. El Patronato estará constituido por el número de Patronos que determinen los Estatutos, con un mínimo de tres. Podrán serlo tanto las personas físicas como las jurídicas, sean éstas públicas o privadas. Los acuerdos se adoptarán por mayoría de los Patronos en los términos establecidos en los Estatutos.

En todo caso los actos de disposición o gravamen de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, bienes de interés cultural y aquellos cuyo importe sea superior al 20 % del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, modificación de los estatutos, fusión y extinción requerirán del voto favorable de la mitad más uno de los patronos.

2. Los Patronos personas físicas deberán tener plena capacidad de obrar, no estar inhabilitados para el ejercicio de cargos públicos y ejercer personalmente sus funciones en el Patronato. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro patrono por él designado. Esta actuación será siempre para casos concretos y deberá ajustarse a las instrucciones que el representado formule por escrito.

Si el llamado a ejercer la función de Patrono lo fuera por razón del cargo que ocupare en entidades públicas o privadas, podrá actuar en su nombre la persona a quien corresponda su sustitución de acuerdo con las normas que las regulen, o la persona que designe en escritura pública si lo es con carácter permanente, o mediante un escrito especial para cada ocasión.

3. Cuando la condición de Patrono sea atribuida a las personas jurídicas, estas deberán designar, a través de su órgano competente, la persona física que actúe en su representación, que deberá conferirse, en cualquier caso, por escrito. Si la persona física representante lo fuera por razón del cargo, será aplicable lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado anterior.

4. Los Patronos entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el cargo en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Asimismo, la aceptación se podrá llevar a cabo ante el Patronato, acreditándose a través de certificación expedida por el Secretario, con firma legitimada notarialmente.

En todo caso, la aceptación se notificará formalmente al Protectorado, y se inscribirá en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

5. Los Patronos ejercerán su cargo gratuitamente, sin que en ningún caso puedan percibir retribución por el desempeño de su función. No obstante, tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que les ocasione el desempeño de su función.

6. El Patronato elegirá, de entre sus miembros, un Presidente, si no está prevista de otro modo la designación del mismo en la escritura de constitución o en los Estatutos. Asimismo, el Patronato deberá nombrar un secretario, cargo que podrá recaer en una persona ajena a aquél, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, y a quien corresponderá la certificación de los acuerdos del Patronato.

7. En el caso de conflicto de intereses o derechos entre la fundación y alguno de los Patronos, los afectados no participarán en la decisión que deba adoptar el Patronato, a quien compete determinar, por la mayoría que establezcan los estatutos, si concurre o no dicho conflicto.

8. El Patronato deberá llevar el Libro de Actas, en el que se reflejarán las reuniones que realice, debiendo expresar cada una de ellas los asistentes, circunstancias de cada convocatoria y los acuerdos adoptados, dejando constancia de los Patronos que hubieran votado en contra de aquellos.

Artículo 14. *Otros cargos.*

En los estatutos se podrá encomendar la gestión ordinaria o administrativa de las actividades de la fundación a un gerente, y prever la existencia de otros cargos con funciones consultivas o meramente ejecutivas sin perjuicio de lo que se dispone en el artículo siguiente.

Artículo 15. *Delegaciones y apoderamientos.*

1. Si los Estatutos no lo prohíben, el Patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, que ejercerán las facultades consignadas en el acuerdo de delegación mancomunada o solidariamente, según los términos del acuerdo, o en una Comisión Ejecutiva. No serán delegables la aprobación de las cuentas y del plan de actuación, ni la decisión sobre los conflictos a que se refiere el artículo 13.7 de esta Ley, ni aquellos que requieran la autorización del Protectorado. Tampoco lo serán las facultades de modificación de los Estatutos, fusión y liquidación de la fundación. La delegación permanente de facultades deberá constar en escritura pública, que se inscribirá en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

2. Sin perjuicio de la delegación de facultades a que se refiere el apartado anterior, el Patronato podrá nombrar apoderados generales o especiales con las facultades que determine la escritura de poder, y en todo caso con las limitaciones a que se refiere el apartado anterior. Si los poderes son generales, deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Artículo 16. *Obligaciones y responsabilidad de los Patronos.*

1. Los Patronos están obligados a:

a) Cumplir y hacer cumplir fielmente los fines fundacionales de acuerdo con lo dispuesto en la Ley y los Estatutos de la fundación.

b) Administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación manteniendo plenamente el rendimiento y utilidad de los mismos, conforme a los criterios económico-financieros de un buen gestor.

c) Asistir a las reuniones del Patronato y velar por la legalidad de los acuerdos que se adopten.

2. La responsabilidad de los Patronos se rige por lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Artículo 17. *Sustitución, cese y suspensión de los Patronos.*

1. La sustitución de los Patronos se producirá en la forma prevista en los Estatutos. Cuando ello no sea posible, se procederá a la modificación de éstos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de esta Ley.

2. El cese y suspensión de los Patronos de una fundación se producirá en los supuestos previstos en el artículo 18 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

3. La sustitución, cese y suspensión de Patronos se inscribirá en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Artículo 18. *Medidas provisionales del Protectorado.*

1. Si el número de patronos queda reducido a menos del mínimo previsto en el número 1 del artículo 13 de esta Ley, y no puede proveerse la sustitución de las vacantes con arreglo a los estatutos de la fundación, el Protectorado estará facultado para designar la persona o personas que integren provisionalmente el patronato, hasta que se apruebe la modificación estatutaria y se cubran las vacantes. Cuando falten todos los patronos, el Protectorado ejercerá directamente las funciones del patronato, durante un plazo máximo de un año. Transcurrido dicho plazo sin que se provea el órgano de gobierno, la fundación se extinguirá.

2. Si el Protectorado advierte una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, requerirá del patronato, una vez oído éste, la adopción de las medidas que estime pertinentes para la corrección de aquélla.

Si el requerimiento al que se refiere el párrafo anterior no es atendido en el plazo que al efecto se señale, el Protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que se autorice la intervención temporal de la fundación, lo que se acordará, en su caso, oído el patronato. Autorizada judicialmente la intervención de la fundación, el Protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del patronato durante el tiempo que determine el Juez. La intervención quedará alzada por el transcurso de aquél, salvo que se acceda a prorrogarla mediante una nueva resolución judicial.

3. La resolución judicial que decrete la intervención temporal de la fundación se inscribirá en el Registro de Fundaciones.

CAPÍTULO IV

Régimen económico de las fundaciones

Artículo 19. *Patrimonio de la fundación. Titularidad de bienes y derechos.*

1. La fundación deberá figurar como titular de todos los bienes y derechos integrantes de su patrimonio, que deberán constar en su inventario anual. El Patronato promoverá, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran el patrimonio de ésta, en los Registros públicos correspondientes, en la forma que determine la legislación reguladora de los mismos.

2. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales. Si la fundación recibiera, por cualquier título, participación en tales sociedades, deberá enajenarla salvo que, en el

plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada su responsabilidad.

3. Cuando formen parte del patrimonio de la fundación participaciones en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales y dicha participación sea mayoritaria, el Patronato podrá optar por enajenarlas o por promover la transformación de las mismas a fin de que adopten una forma jurídica en la que quede limitada la responsabilidad de la fundación. En caso contrario, responderán solidariamente con la sociedad por las deudas sociales todos los Patronos que no hubieran puesto la diligencia suficiente para la adopción del acuerdo de enajenación o transformación.

4. Si la fundación tuviera inicialmente, o llegara a tener, participación mayoritaria en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales, deberá comunicarlo expresamente al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

5. La administración y disposición del patrimonio y de las rentas corresponderá al Patronato, de acuerdo con lo establecido en los Estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la presente ley.

Artículo 20. *Régimen financiero. Destino de rentas e ingresos.*

1. La fundación, para el desarrollo de sus actividades, se financiará fundamentalmente con los recursos que provengan de su patrimonio y, en su caso, con aquellos otros procedentes de las ayudas, subvenciones, donaciones, herencias y otros actos a título gratuito, realizados por personas físicas o jurídicas, sean éstas públicas o privadas.

2. Las fundaciones podrán obtener ingresos mediante el cobro de precios a sus beneficiarios, que no podrán exceder, en su conjunto, del coste del servicio que les preste, el cual nunca será mayor del precio de mercado, debiéndose ponderar la capacidad económica individual de los beneficiarios para la determinación de sus cuantías.

3. También podrán obtener rendimientos mediante el ejercicio por sí mismas de actividades mercantiles o industriales, siempre que coincidan con el objeto o finalidad específica de la fundación o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia, y siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios.

En el caso de que no coincidan tales actividades con el fin fundacional, éstas deberán realizarse a través de cualquier tipo de sociedad que tenga limitada la responsabilidad de sus socios. Se comunicarán al Protectorado las actividades comprendidas en este apartado.

4. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70 % de los ingresos netos y resultados ordinarios y extraordinarios que se obtengan por cualquier concepto, debiendo ser aplicados en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro siguientes al cierre de dicho ejercicio.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación fundacional, en el momento de su constitución o en un momento posterior, ni los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia o en otros bienes que se afecten, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

5. El excedente del ejercicio se aplicará, en primer lugar, a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, y el resto se podrá aplicar o bien a incrementar la dotación, o bien a reservas, según el acuerdo del Patronato.

6. Se entienden por gastos del órgano de gobierno aquellos directamente ocasionados por el funcionamiento del Patronato para la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y los que los Patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 13.5 de esta Ley. Reglamentariamente se determinará la proporción máxima de dichos gastos.

Artículo 21. *Régimen contable y presupuestario. Auditorías.*

1. El ejercicio económico será anual y coincidirá con el año natural, salvo que los Estatutos determinen otra cosa respecto a las fechas de inicio y cierre.

2. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

3. El Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por su órgano de gobierno, corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas, en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio, por el Patronato de la fundación.

Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados, la memoria de la gestión económica y la memoria de las actividades fundacionales, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria de la gestión económica, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, detallará lo referente a lo previsto en los apartados 4 y 5 del artículo 20 de la presente Ley. Igualmente, se incorporará a la mencionada memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente. Para aquellas fundaciones que no puedan elaborar cuentas anuales abreviadas, la memoria de la gestión económica deberá incluir un cuadro de financiación.

La memoria de las actividades fundacionales incluirá información sobre los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, y los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines. Las actividades fundacionales figurarán detalladas con los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

4. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto en la normativa contable que resulte aplicable a estas entidades sin fines lucrativos.

5. Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.

b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.

6. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurran al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo supere los 2.400.000 euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

d) Que los precios que recaude de sus beneficiarios supongan más del 50% de los ingresos totales del ejercicio.

e) Cuando el precio del contrato o contratos a que se refiere el artículo 22.8 de esta Ley suponga más del 15 % de los gastos totales del ejercicio.

f) Que el valor de los títulos representativos de la participación de la fundación en sociedades mercantiles sea superior al 50 % del valor total de su patrimonio.

g) Que el valor de las enajenaciones o gravámenes de bienes y derechos de la fundación realizados durante un ejercicio económico supere el 50 % del valor total de su patrimonio.

También se someterán a auditoría externa las cuentas de las fundaciones en las que concurran, a juicio del Patronato de la fundación o del Protectorado, circunstancias de especial gravedad en relación con su patrimonio.

La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría. El régimen de nombramiento y revocación de los Auditores se establecerá reglamentariamente.

Los informes de auditoría deberán hacer referencia a las circunstancias que han motivado su emisión.

7. En relación con las circunstancias señaladas en los apartados 4, 5 y 6 anteriores, éstas se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien deje de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

b) En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las fundaciones cumplirán lo dispuesto en los apartados anteriormente mencionados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos, dos de las tres circunstancias que se señalan en el apartado 5 de este artículo.

8. Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación, adjuntando un certificado acreditativo de dicha aprobación. En su caso, se acompañarán del informe de auditoría.

El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.

9. El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

10. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones, en lo que se refiere a esas actividades, se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.

En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

Artículo 22. *Enajenación y gravamen de los bienes de la fundación. Régimen de autorizaciones y comunicaciones.*

1. La enajenación, gravamen o cualesquiera otros actos de disposición o de administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, constituyan o no dotación, serán a título oneroso, debiendo estar justificada, en todo caso, la necesidad o conveniencia de tales actos, así como la inversión prevista de la contraprestación, salvo que se trate de prestaciones propias del cumplimiento del fin fundacional. Ello sin perjuicio de que queden supeditados a su autorización o comunicación, en los supuestos y forma previstos en los apartados siguientes.

2. La enajenación, gravamen o arrendamiento de los bienes y derechos que formen parte de la dotación, o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, requerirán la previa autorización del Protectorado, que se concederá si existe justa causa debidamente acreditada.

Si el valor de dichos bienes y derechos supera el 20 % del activo de la fundación que resulte del último balance anual, la solicitud de autorización deberá ir acompañada de una

valoración pericial que acredite la adecuación a precios de mercado de la contraprestación económica que vaya a ser recibida por la fundación, que será debidamente comprobada por el Protectorado. A tal efecto, si dicha valoración hubiera sido realizada por una sociedad de tasación inmobiliaria de las inscritas en el Registro Oficial del Banco de España, se presumirá adecuada a precios de mercado.

La autorización a que se refiere este apartado no será necesaria en los siguientes supuestos:

a) Valores que coticen en bolsa.

b) Actos de disposición de bienes adquiridos por donación o en virtud de subvenciones conforme a los fines establecidos por el donante o por la correspondiente norma.

3. Los actos de disposición sobre bienes y derechos de la fundación distintos de los que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuyo valor supere el 20 % del activo de la fundación que resulte del último balance anual, deberán ser comunicados por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de treinta días hábiles siguientes a su realización. Así mismo, también se dará cuenta inmediatamente al Protectorado de la enajenación, gravamen o arrendamiento de bienes inmuebles, establecimientos mercantiles o industriales, valores mobiliarios que representen participaciones significativas en aquéllos y objetos de extraordinario valor, siempre y cuando representen un valor superior al 10 % del activo de la fundación que resulte del último balance anual.

4. El Protectorado deberá autorizar previamente, en cualquier caso, los actos de disposición del Patronato sobre bienes comprendidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o en la Ley 4/1998, de 11 de junio, de la Generalitat, del Patrimonio Cultural Valenciano.

5. Se requerirá autorización previa del Protectorado, o, en su caso, comunicación, para comprometer en arbitrios de equidad o celebrar transacciones respecto de los bienes y derechos a que se refieren los apartados anteriores.

En la solicitud de autorización o en la comunicación deberá justificarse la inexistencia de perjuicio económico para la fundación.

6. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas se rige por lo dispuesto en el artículo 22.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, debiendo ser comunicadas por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes.

7. Las enajenaciones, gravámenes, arrendamientos, compromisos y transacciones a que se refiere este artículo, así como en general todas las alteraciones superiores al 10 % del activo de la fundación, se harán constar anualmente en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana al término del ejercicio económico.

8. Los Patronos y sus parientes por consanguinidad hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo, no podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, salvo autorización del Protectorado. Igualmente, se requerirá dicha autorización cuando pretendan contratar con la fundación las sociedades de cualquier naturaleza en las que tengan participación mayoritaria las personas anteriormente indicadas. A estos efectos, se sumarán las participaciones que tengan cada uno de los Patronos o familiares dentro de la misma sociedad.

9. El plazo para resolver y notificar sobre la concesión de las autorizaciones a que se refiere este artículo será de 3 meses, excepto que por resolución motivada del Protectorado, se considere procedente investigar determinados aspectos que garanticen la legalidad de lo que se ha solicitado, y en este caso, se podrá ampliar el plazo en tres meses más. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado resolución expresa se podrán entender desestimadas las solicitudes de autorización. El plazo para resolver la solicitud se suspenderá por causa imputable al interesado, reanudándose el cómputo desde el momento que tal causa haya desaparecido.

10. El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los Patronos, cuando los acuerdos del Patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en las Leyes.

CAPÍTULO V

Modificación, fusión, extinción y liquidación

Artículo 23. *Modificación de los Estatutos.*

1. Para la modificación de los Estatutos se estará a lo dispuesto en los apartados 1, 2, 3 y 5 del artículo 29 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
2. La modificación o nueva redacción de los Estatutos de la fundación deberá constar en escritura pública, que se inscribirá en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana. Con carácter previo al otorgamiento de la escritura, el Patronato lo notificará al Protectorado, el cual podrá oponerse a la nueva redacción por razones de legalidad y mediante resolución motivada.

Artículo 24. *Fusión.*

1. El Patronato de una fundación podrá acordar la fusión de la misma con otra u otras fundaciones. Para ello se requerirá:

a) Que resulte conveniente para los intereses de la misma y que no lo haya prohibido el fundador.
b) El acuerdo de las fundaciones interesadas, el cual deberá ser notificado al Protectorado, que podrá oponerse por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado.

2. La fusión podrá realizarse:

a) Por la absorción por una fundación de otra u otras que se extinguen, lo que deberá constar en escritura pública.
b) Mediante la creación de una nueva fundación a la que se transmitirán en bloque los patrimonios de las fusionadas que se extinguen, y que deberá instrumentarse en escritura pública.

3. Las escrituras mencionadas en los apartados a y b del apartado anterior se inscribirán en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Artículo 25. *Extinción.*

1. La extinción de las fundaciones se regirá por lo dispuesto en los artículos 31 y 32 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
2. El acuerdo de extinción o, en su caso, la resolución judicial se inscribirán en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Artículo 26. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, salvo en los supuestos en que tiene lugar como consecuencia de una fusión, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que se realizará por el Patronato de la fundación bajo el control del Protectorado. El Patronato no tendrá más facultades que la de cobrar créditos, satisfacer las deudas y formalizar los actos pendientes de ejecución, sin que pueda contraer más obligaciones, salvo las que sean necesarias para la liquidación. Terminadas las operaciones, formará el oportuno balance de liquidación, que deberá ser aprobado por el Patronato y sometido a la ratificación por el Protectorado. Recaída la misma, se procederá a cumplir lo dispuesto en el apartado siguiente, para finalizar la liquidación. Concluida ésta, se hará constar en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana su baja, a solicitud del Patronato, por un escrito dirigido al Registro al que se acompañará la certificación del acuerdo aprobatorio del balance de liquidación, la ratificación del mismo por el Protectorado y una copia de los documentos en que se hayan formalizado las operaciones a que se refiere el apartado siguiente. No obstante, la baja de la fundación en el Registro, si resultan operaciones pendientes de ejecución o formalización, deberán ser llevadas a cabo por el Protectorado.
2. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas públicas o privadas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su extinción, a la consecución de

aquéllos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional o en los Estatutos de la fundación extinguida. En su defecto, este destino podrá ser decidido, en favor de las mismas fundaciones y entidades mencionadas, por el Patronato, cuando tenga reconocida esta facultad por el fundador, y, a falta de esa facultad, corresponderá al Protectorado cumplir ese cometido.

3. Las fundaciones constituidas por personas jurídico-públicas podrán prever en sus Estatutos que los bienes y derechos resultantes de la liquidación reviertan a su fundador.

Artículo 27. *Plazos.*

El plazo para resolver y notificar sobre la concesión de autorizaciones del Protectorado previstas en este capítulo, así como sobre la oposición de aquél a los acuerdos del Patronato relativos a la modificación de Estatutos y fusión de las fundaciones, y sobre la ratificación del referente a la extinción de las mismas y al balance de liquidación, será de tres meses. Transcurrido dicho plazo sin que haya recaído acto expreso, se podrán entender desestimadas las solicitudes de autorización y como no ratificados los acuerdos de modificación estatutaria, fusión, extinción y el balance de liquidación. En cuanto a la suspensión de los plazos, se estará a lo dispuesto en el artículo 22.9 de esta Ley.

TÍTULO II

El Protectorado y el Registro de Fundaciones

CAPÍTULO I

El Protectorado de la Generalidad Valenciana

Artículo 28. *Organización.*

El Protectorado es el órgano administrativo de la Generalitat que ejerce las funciones que le atribuye la legislación vigente respecto de las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.

Artículo 29. *Funciones.*

Son funciones específicas del Protectorado:

a) Llevar el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana de acuerdo con lo que se establece en el capítulo siguiente.

b) Velar por el cumplimiento adecuado de las actividades que realicen los promotores, así como garantizar la efectiva afectación de los bienes y derechos recaudados a fines de interés general.

c) Asesorar a los Patronos de las fundaciones en proceso de inscripción para alcanzar ésta y velar por la adecuación y suficiencia de la dotación; promover que las fundaciones ya constituidas en escritura pública procedan a su inscripción en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana; y, en los términos previstos en el artículo 13.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, designar nuevos Patronos de las fundaciones en período de constitución cuando los Patronos inicialmente designados no hubieran promovido su inscripción registral.

d) Acordar y ejecutar las medidas provisionales legalmente establecidas en relación con el Patronato, y velar por el cumplimiento de las obligaciones que incumben a los Patronos.

e) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales de acuerdo con la voluntad del fundador y teniendo en cuenta la consecución del interés general.

f) Velar por la integridad, suficiencia y rentabilidad del patrimonio fundacional y verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales.

g) Garantizar la legalidad de las modificaciones de Estatutos, fusiones y extinciones de las fundaciones, instando, en su caso, las correspondientes acciones judiciales, y controlar el proceso de liquidación.

h) Asesorar a las fundaciones ya inscritas sobre su régimen jurídico y económico, así como sobre las cuestiones que se refieran a las actividades desarrolladas por aquéllas en el cumplimiento de sus fines, prestándoles a tal efecto el apoyo necesario; dar publicidad a la existencia y actividades de las fundaciones.

i) Cuantas otras funciones se establezcan en las leyes.

Artículo 30. *Régimen jurídico de los actos del Protectorado.*

1. La tramitación de los expedientes que haya de resolver el Protectorado de la Generalitat se ajustará a las disposiciones del procedimiento administrativo común, con las especialidades que se indican en la presente ley.

2. Los actos del Protectorado ponen fin a la vía administrativa y son impugnables en los términos previstos en el artículo 43 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

CAPÍTULO II

El Registro de Fundaciones de la Comunidad Valenciana

Artículo 31. *Registro de Fundaciones.*

1. Bajo la dependencia del Protectorado se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad Valenciana. La estructura y funcionamiento de Registro se determinarán reglamentariamente.

2. Son funciones del Registro:

a) La inscripción de las fundaciones de competencia de la Generalidad Valenciana, de las delegaciones de fundaciones sometidas a otros Protectorados y los demás actos que sean inscribibles con arreglo a esta Ley y sus normas reglamentarias.

b) El depósito y archivo de los documentos a que se refiere la presente Ley y sus normas reglamentarias.

c) La legalización de los libros que hayan de lleva las fundaciones reguladas en esta Ley.

Artículo 32. *Principios registrales.*

1. El Registro es público. La publicidad de los actos inscritos se hará efectiva por certificación de los asientos expedida por el funcionario del Registro con competencia al efecto, mediante simple nota informativa, copia de los asientos o a través de su consulta. Sólo las certificaciones tendrán carácter de documento público.

Los documentos originales depositados y los archivados podrán ser consultados previa identificación del solicitante y acreditación de su interés, sin que en ningún caso pueda extenderse la consulta a los datos que afecten a la intimidad de las personas.

2. Los actos inscritos en el Registro se presumen válidos y el Protectorado los tomará en consideración para fundamentar sus decisiones. Respecto de los documentos depositados y de los archivados que no hayan causado inscripción tan sólo se presumirá su regularidad formal.

3. Los actos sujetos a inscripción en el Registro y no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito.

4. Todas las actividades registrales se podrán hacer en cualquiera de los dos idiomas oficiales en el territorio de la Comunidad Valenciana.

TÍTULO III

Fundaciones del sector público de la Generalitat

Artículo 33. *Concepto.*

Tendrán la consideración de fundaciones del sector público de la Generalitat aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, del Consell o de los entes del sector público valenciano.
b) Que su patrimonio fundacional, con carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

Artículo 34. *Constitución.*

1. La autorización para la constitución de fundaciones del sector público de la Generalitat habrá de efectuarse mediante Acuerdo del Consell.
También requerirá igual autorización las cesiones o aportaciones de bienes y derechos a una fundación previamente constituida cuando, como consecuencia de aquéllas, concurra en ella la circunstancia a la que se refiere la letra b del artículo 33.
2. Para la constitución o la adquisición del carácter de fundación del sector público de la Generalitat, las Consellerias y entidades del sector público valenciano que la promuevan habrán de asegurar, en los Estatutos la designación mayoritaria de los miembros del Patronato.
3. En el expediente que se someta al Consell para la autorización a la que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberá incorporarse el certificado sobre la denominación pretendida, emitido por el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana. Se incluirá, asimismo, sin perjuicio de cuantos otros resultaren preceptivos, un informe sobre la adecuación a la legalidad de los Estatutos que vayan a someterse a aprobación, emitido por el citado Registro de Fundaciones. También se acompañará la correspondiente documentación contable sobre la realidad de la aportación dineraria de la Generalitat a la dotación. En caso de efectuarse aportación no dineraria, habrá de añadirse la relación de los bienes y derechos previstos a los que alcance, valorados conforme a criterios generalmente aceptados, suscrita por el subsecretario de la Conselleria proponente; o, en el caso de entidades del sector público valenciano, por experto independiente y visada por quien ostente las máximas facultades de gestión ordinaria de las mismas. Y, en cualquier caso, una memoria económica, elaborada por la Conselleria o entidad proponente, en la que se justifique la suficiencia de la dotación inicialmente prevista para el comienzo de su actividad y, si se previesen, de los compromisos futuros para garantizar su continuidad.
4. Las fundaciones cuyos estatutos hayan de ser autorizados por el Consell deberán incorporar a los mismos una estipulación en la que se recoja la obligación del Patronato de recabar la autorización previa de aquél acerca del contenido de las futuras modificaciones estatutarias que hayan de ser aprobadas por el Patronato.

Artículo 35. *Régimen jurídico.*

1. Las fundaciones a las que se refiere este título estarán sujetas a las siguientes limitaciones:

a) No podrán ejercer potestades públicas.
b) Únicamente podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades del sector público valenciano fundadoras, coadyuvando a la consecución de los fines de las mismas, sin que ello suponga la asunción de competencias propias, salvo previsión legal expresa.

2. El Protectorado de estas fundaciones se ejercerá por la Generalitat.
3. En lo referente al control financiero, auditoría de cuentas y contabilidad o cualquier otro recogido en la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat, estas fundaciones se regirán por los preceptos de la misma que les resulten expresamente aplicables.
4. La selección del personal deberá realizarse con sujeción a los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad de la correspondiente convocatoria.
5. Asimismo, su contratación se ajustará a lo regulado para este tipo de fundaciones en la legislación en materia de contratos del sector público.

6. Cuando la actividad exclusiva o principal de la fundación sea la disposición dineraria de fondos, sin contraprestación directa de los beneficiarios, para la ejecución de actuaciones o proyectos específicos, dicha actividad se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, siempre que tales recursos provengan del sector público.

7. Las fundaciones reguladas en este título se regirán, con carácter general, por lo dispuesto en la presente ley, por las restantes normas de Derecho público cuya aplicación les sea de necesaria y obligada observancia, y, en el resto, por el Derecho privado.

Artículo 36. *Fusión, integración, transformación y extinción.*

1. La fusión, integración, transformación y extinción de una fundación a las que se refiere el presente título, así como los actos o negocios que impliquen la pérdida del carácter de fundación del sector público de la Generalitat o la adquisición del mismo por una fundación preexistente, requerirán autorización previa por acuerdo del Consell.

2. Las fundaciones del sector público se pueden fusionar con otras fundaciones y se pueden integrar en la Generalitat, en entidades autónomas o en entidades de derecho público del sector público autonómico que persigan fines de interés general análogos. La fusión, la integración y la transformación de las fundaciones del sector público no conllevan la apertura del procedimiento de liquidación.

Hasta que no se complete el procedimiento de fusión e integración de las fundaciones, éstas tienen que continuar desarrollando las actividades propias de su objeto y finalidades.

Con la integración, la Generalitat o la entidad autónoma o entidad de derecho público correspondiente se subroga en todos los derechos y las obligaciones y en todas las relaciones jurídicas de la fundación extinguida, sin perjuicio, en lo que respecta al régimen de personal, de las limitaciones derivadas de lo establecido en las disposiciones adicionales segunda a quinta de la Ley 1/2013, de 21 de mayo, de Medidas de Reestructuración y Racionalización del Sector Público Empresarial y Fundacional de la Generalitat y se producirá la baja de la fundación en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.

Artículo 37. *Liquidación y cesión global de las fundaciones del sector público.*

1. Las fundaciones a las que se refiere este título podrán liquidarse mediante la realización de su patrimonio, si fuera necesario, y la adjudicación al destinatario de su remanente, si lo hubiere, o por cesión global de su activo y pasivo a la Generalitat, o a las entidades autónomas o entidades de derecho público del sector público autonómico que persigan fines de interés general análogos, que se designen por acuerdo del Patronato.

2. Cuando no se acuerde la cesión global de activo y pasivo, la liquidación se practicará mediante el cobro de créditos y pago de deudas, incluida la realización del patrimonio de la fundación en caso de ser necesario, así como la entrega del remanente, que en su caso resulte de la liquidación, a los destinatarios previstos en el artículo 26 de esta ley. En la liquidación se deberá proceder a la satisfacción de los acreedores de la fundación o a la consignación del importe de sus créditos. Cuando existan créditos no vencidos se asegurará su pago.

3. Una vez adoptado el acuerdo de extinción de una fundación o en el mismo acuerdo de extinción, el Patronato de una fundación del sector público podrá acordar la cesión global del activo y pasivo. En todo caso, dicho acuerdo requerirá autorización previa del Consell, así como la emisión de los informes que sean preceptivos de conformidad con la normativa vigente. La cesión global implica la transmisión en bloque por sucesión universal de todo el activo y pasivo de una fundación del sector público.

Autorizada la cesión, el acuerdo del Patronato aprobando el proyecto de cesión global del activo y pasivo, una vez determinados éstos de forma precisa, se comunicará al Protectorado, quien podrá oponerse a la misma por razones de legalidad y mediante resolución motivada, en el plazo máximo de 3 meses a contar desde la comunicación al mismo del acuerdo aprobando el proyecto de cesión.

El proyecto de cesión global de activo y pasivo contendrá:

a) los datos identificativos de las entidades cedente y cesionaria,

b) la fecha a partir de la cual la cesión tendrá efectos contables, de acuerdo con las correspondientes normas reguladoras de contabilidad,

c) La información sobre los elementos y la valoración del activo y pasivo del patrimonio,
d) Informe que explique y justifique la cesión.

Con posterioridad, se dará traslado del proyecto de cesión global a la entidad cesionaria para su aprobación y aceptación por su máximo órgano colegiado de gobierno.

Del acuerdo de la entidad cedente y de la aceptación de la entidad cesionaria deberá darse publicidad en el Diari Oficial de la Comunitat Valenciana y en un diario de gran circulación en la provincia del domicilio social de la fundación, haciendo constar los datos identificativos de las personas cedente y cesionaria. En el anuncio se hará constar el derecho de los acreedores a obtener el texto íntegro del acuerdo de cesión, así como el derecho de oposición que les asiste.

La cesión no podrá realizarse antes de que transcurra un mes a contar desde la fecha de publicación del último anuncio del acuerdo. Durante este plazo, los acreedores del cesionario y del cedente, cuyos créditos hubiesen nacido antes de la última publicación a la que se refiere el párrafo anterior y no estuviesen vencidos, podrán oponerse a la cesión hasta que se les garanticen tales créditos. En caso de oposición, la cesión no puede surtir efecto si no se satisfacen totalmente los créditos o no se aportan garantías suficientes.

La cesión global se hará constar en escritura pública otorgada por el cedente y el cesionario, que recogerá el acuerdo de cesión global adoptado por la entidad cedente y aceptado por la entidad cesionaria.

La eficacia subrogatoria de la cesión se producirá con la inscripción de la citada escritura pública en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana, para lo que deberá aportarse certificación de las entidades cedente y cesionaria acerca de la no oposición de los acreedores o, en caso de que exista oposición, la satisfacción total de los créditos o la aportación de garantías suficientes. La baja de la fundación en el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana requerirá la inscripción de la escritura pública del acuerdo del Patronato de extinción de la fundación, así como la inscripción de la escritura pública a la que se hace referencia en el párrafo anterior.

4. En el marco del proceso de reestructuración y racionalización del sector público fundacional de la Generalitat, ésta proveerá a las fundaciones de su sector público en liquidación de los fondos y recursos económicos necesarios para que se pueda desarrollar de manera ordenada el proceso de liquidación patrimonial.

Con la misma finalidad, las entidades autónomas y las entidades de derecho público designadas como beneficiarias del remanente de una fundación del sector público, mediante acuerdo de su máximo órgano colegiado de gobierno, o la Generalitat, mediante acuerdo de la Comisión Delegada de Hacienda y Presupuestos a propuesta de la Conselleria competente en la materia a la que se refiera el fin fundacional en cada supuesto, podrán subrogarse en la posición acreedora o deudora de la fundación del sector público en liquidación y asumir el cobro de créditos y/o las deudas de la fundación, recabando en este último supuesto el consentimiento expreso de los acreedores. Asimismo, podrán asegurar las contingencias y deudas que pudiesen originarse para la fundación en el proceso de liquidación.

Disposición adicional primera. *Fundaciones sometidas a otros Protectorados.*

Las fundaciones sometidas a otros Protectorados que persigan fines de interés general valenciano podrán atribuir en sus estatutos o en sus escrituras de constitución facultades al Protectorado de la Generalidad Valenciana, sin perjuicio de la normativa aplicable por razón de competencia territorial. Asimismo, la Generalidad Valenciana podrá fomentar las actividades de estas fundaciones.

Disposición adicional segunda. *Delegaciones de fundaciones.*

Podrán inscribirse en el Registro de Fundaciones de la Comunidad Valenciana las delegaciones establecidas en el territorio de la Comunidad Valenciana de fundaciones que no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación de esta Ley, cuando vayan a desarrollar funciones o actividades en el mismo.

Disposición adicional tercera. *Régimen jurídico de las fundaciones surgidas por transformación de cajas de ahorros y de las fundaciones obra social.*

Las fundaciones surgidas por transformación de cajas de ahorros domiciliadas en la Comunitat Valenciana y las fundaciones obra social, o fundaciones de la obra social de las cajas de ahorros, cuyos ámbitos de actuación principal sean los de dicha comunidad autónoma, se regirán por lo dispuesto en la presente ley con las especialidades establecidas en el texto refundido de la Ley sobre Cajas de Ahorros, aprobado por el Decreto legislativo 1/1997, de 23 de julio, del Consell.

Disposición adicional cuarta. *Cargas duraderas.*

El Protectorado exigirá y controlará el cumplimiento de las cargas duraderas impuestas sobre bienes de la fundación para la realización de fines de interés general. Tales cargas deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones y, en su caso, en el de la propiedad.

Disposición adicional quinta. *Obligaciones de fedatarios públicos.*

Los Notarios y Corredores de Comercio que, dentro de su respectiva competencia, autoricen o intervengan respectivamente documentos de los que, conforme a esta Ley, tengan que quedar constancia en el Registro de Fundaciones, deberán:

a) Velar por que gocen, en su caso, de la correspondiente autorización del Protectorado.
b) Informar a los promotores, fundadores y patronos de sus obligaciones.
c) Controlar la regularidad de los documentos que autoricen o intervengan.
d) Dar cuenta del otorgamiento de los documentos al Protectorado.

Disposición adicional sexta. *Rendiciones de cuentas.*

Las fundaciones deberán presentar los documentos a que se refieren los apartados 3, 6 y 9 del artículo 21 de esta Ley, con los requisitos exigidos por los mismos, a partir del ejercicio siguiente a aquel en que entre en vigor la presente Ley.

Disposición adicional séptima. *Pérdida del derecho a participar en convocatorias de subvenciones y percepción de ayudas públicas.*

Las fundaciones que incumplan la obligación de presentar los documentos a que se refieren los apartados 3, 6 y 9 del artículo 21, los presenten fuera de plazo, o no se adecuen a la normativa vigente, podrán ser excluidas de las futuras convocatorias de subvenciones o ayudas públicas de la Generalitat o, en su caso, podrán ser obligadas a devolverlas a la hacienda pública, de acuerdo con las bases reguladoras de las convocatorias.

Disposición adicional octava.

1. Cuando una Fundación no pueda cumplir sus fines de conformidad con sus Estatutos, por imposibilidad de nombrar patronos u otras razones, el Protectorado podrá adoptar las medidas necesarias para la fusión de estas Fundaciones con otras que se encuentren en la misma situación, así como también para la actualización de sus fines, si fuera necesario, y para dotarlas de un órgano de administración eficaz.
2. La fusión podrá ser por unión de varias Fundaciones o por absorción.
3. La actualización de los fines de las Fundaciones fusionadas debe producirse de forma tal que el objeto sea de análoga significación, con especial atención, en cuanto ello sea posible, a las personas maltratadas y a la tercera edad, asistencia a mujeres embarazadas, educación de discapacitados y protección de la infancia.

Disposición adicional novena. *Fundaciones de carácter especial de cajas de ahorros.*

(Derogada).

Disposición transitoria primera. *Fundaciones preexistentes.*

1. Las fundaciones preexistentes de competencia del Protectorado de la Generalidad Valenciana estarán sujetas a los preceptos de la presente Ley, salvo aquellos cuya

aplicación suponga, en virtud de lo dispuesto expresamente por el fundador, el cumplimiento de una condición resolutoria que implique la extinción de la fundación.

2. En relación con estas fundaciones, el artículo 26.2 será de aplicación transcurridos dos años desde la entrada en vigor de esta Ley, quedando sin efecto desde esa fecha los preceptos estatutarios que lo contradigan.

Disposición transitoria segunda. *Adaptación de estatutos.*

1. En el plazo de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley, las fundaciones ya constituidas deberán adaptar los estatutos a lo dispuesto en la misma y presentarlos en el Registro de Fundaciones. Cuando, a juicio del patronato, tal adaptación no sea necesaria, por entender acordes los preceptos estatutarios a las normas imperativas de esta Ley, deberá comunicarlo al Protectorado, antes de los dos años de la entrada en vigor de la presente Ley para su comprobación.

2. El incumplimiento de las obligaciones previstas en el número anterior tendrá los efectos consignados en la disposición adicional séptima de la presente Ley, y los que se prevean en la legislación fiscal aplicable; todo ello, sin perjuicio de que el Protectorado, bien de oficio o a instancia de quien tenga interés legítimo, pueda acordar la adaptación estatutaria que proceda.

Disposición transitoria tercera. *Del Protectorado y Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana.*

1. En tanto no se apruebe el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Protectorado, éste seguirá siendo ejercido por la Conselleria que ostente la competencia en materia de fundaciones.

2. A los efectos previstos en la presente Ley y mientras no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones de la Comunitat Valenciana previsto en el capítulo II del título II, subsistirá el Registro actualmente existente.

Disposición transitoria cuarta. *Fundaciones intervenidas por el Protectorado.*

Las fundaciones que, a la entrada en vigor de la presente Ley, tuvieran las atribuciones de su patronato asumidas temporalmente por el Protectorado en virtud de las facultades al efecto reconocidas por la normativa anterior a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, podrán ser extinguidas por el Protectorado mediante resolución motivada, distribuyéndose el remanente de acuerdo con el correspondiente proyecto de liquidación que se determine.

Disposición transitoria quinta. *Identidad entre las fundaciones del sector público de la Generalitat y las fundaciones públicas de la Generalitat Valenciana.*

En tanto coexistan ambas denominaciones, las fundaciones que el artículo 5.3 del Texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat, aprobado por el Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, denomina como «fundaciones públicas de la Generalitat Valenciana» son las mismas a las que se refiere el título III de la presente ley como «del sector público de la Generalitat.

Disposición derogatoria única.

1. Quedan derogadas expresamente las siguientes normas:

a) El artículo 18 de la Ley 8/1995, de 29 de diciembre, de la Generalidad Valenciana, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Organización de la Generalidad Valenciana, en lo que sea de aplicación a las fundaciones constituidas por la Administración de la Generalidad.

b) El Decreto 60/1995, de 18 de abril, del Gobierno Valenciano, de creación del Registro y Protectorado de Fundaciones de la Comunidad Valenciana. No obstante, mantendrá su vigencia en lo que no se opongan a esta Ley en tanto no se apruebe por el Gobierno Valenciano la normativa reglamentaria de desarrollo prevista en los artículos 28 y 31 de la presente Ley.

c) Los números 2, 5 y 6 del artículo 15 y el artículo 18.2 del Decreto 215/1993, de 23 de noviembre, del Gobierno Valenciano, por el que se regula la obra benéfico-social de las cajas de ahorros con domicilio social en la Comunidad Valenciana.

2. Quedan asimismo derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo previsto en esta Ley.

Disposición final primera. *Órgano consultivo.*

Se podrá crear un órgano consultivo en el que tengan participación el Protectorado de la Generalidad Valenciana y las fundaciones reguladas en la presente Ley.

Disposición final segunda. *Habilitación al Consell.*

Se habilita al Consell para que por decreto pueda actualizar o, en su caso, revisar las cuantías y porcentajes recogidos en el número 6 del artículo 21 de la presente Ley. No obstante, la revisión sólo podrá efectuarse cada tres años y no podrá superar, en más o en menos, el quince por ciento de las citadas cuantías y porcentajes.

Disposición final tercera. *Desarrollo reglamentario.*

1. Se autoriza al Gobierno Valenciano a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.
2. En el plazo de un año desde la entrada en vigor de esta Ley, el Gobierno Valenciano deberá aprobar los reglamentos de desarrollo de la misma.

Disposición final cuarta. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Diario Oficial de la Generalidad Valenciana».

Información relacionada

- Téngase en cuenta que se habilita al Consell para que por decreto publicado únicamente en el "Diario Oficial de la Generalidad Valenciana", puede revisar o actualizar las cuantías y porcentajes regulados en el art. 21.6 de esta Ley, según establece la disposición final segunda.

§ 43

Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana

Comunitat Valenciana
«DOGV» núm. 8348, de 27 de julio de 2018
«BOE» núm. 223, de 14 de septiembre de 2018
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2018-12519

Sea notorio y manifiesto a todos los ciudadanos y todas las ciudadanas que Les Corts han aprobado y yo, de acuerdo con lo establecido por la Constitución y el Estatuto de Autonomía, en nombre del rey, promulgo la siguiente Ley:

PREÁMBULO

I

La Generalitat promueve esta ley con el objetivo de impulsar y fomentar el mecenazgo de carácter privado, actividad voluntaria que se configura como un motor de participación y de responsabilidad social que favorece una mayor libertad y diversidad cultural, científica y deportiva y que contribuye al fomento de la creatividad, al crecimiento económico y al enriquecimiento del capital cultural de la sociedad.

El mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana venia regulado por la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana, segunda norma autonómica en el Estado español aprobada en esta materia, que definió un modelo amplio de mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana en el que se incluía también el científico y el deportivo no profesional.

La aplicación de la citada ley, que nunca se desarrolló reglamentariamente, ha tenido un escaso impacto en la sociedad valenciana porque en su articulado no se regulaban aspectos fundamentales como la definición de las personas o entidades beneficiarias y de las modalidades de mecenazgo, ni tampoco mecanismos para garantizar el interés social de los proyectos o actividades susceptibles de mecenazgo cultural. Por otra parte, muchos de sus artículos, de acuerdo con las conclusiones del Dictamen 2014/0533 del Consell Jurídic Consultiu de la Comunitat Valenciana, tenían un carácter meramente programático y no contenían auténticas prescripciones acompañadas de efectos jurídicos, ni exigibles jurisdiccionalmente, por lo que su tenor era más propio de un plan o programa de impulso de la actividad cultural que de una ley.

Dada la profunda modificación que requería la Ley 9/2014, se ha considerado más conveniente la redacción de una nueva norma que tenga una estructura clara y aporte seguridad jurídica, y que incluya preceptos que regulen aspectos prácticos para asegurar la eficacia de su aplicación. La presente ley también modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la

renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, incrementando los incentivos fiscales desarrollados dentro del marco de los tributos estatales cedidos a la Comunitat Valenciana.

Por otra parte, la actual ley engloba el mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional, de acuerdo con lo dispuesto en la vigente Ley estatal 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que regula los beneficios del mecenazgo a efectos fiscales y que identifica como actividades de interés general merecedoras de recibir incentivos fiscales al mecenazgo, además de a las culturales, a las que persiguen actividades de interés general como las científicas, las de desarrollo de la sociedad de la información y las de investigación científica y desarrollo tecnológico.

A este respecto cabe señalar que el impulso del mecenazgo científico ha de merecer una atención especial, puesto que en el Estado español y en la Comunitat Valenciana no existe una tradición de mecenazgo científico como en los países anglosajones, tradición que, en tiempos de grave crisis económica, les ha permitido mantener su posición de liderazgo científico, al contrario de lo que ha sucedido en nuestro entorno, dónde la inversión en ciencia y tecnología se ha desplomado con las graves consecuencias que esto ha acarreado a nuestro tejido social y productivo. Esta falta de tradición está ligada al desconocimiento de cómo la investigación y los hallazgos científicos y el desarrollo tecnológico son, en gran medida, los responsables de las importantes mejoras en la calidad de vida de los ciudadanos. Por tanto, mejorar la percepción social de la ciencia y la tecnología y acercar el sistema científico a la sociedad en general, y a las empresas en particular, es una de las claves para cambiar este estado de cosas. Y aquí juega un papel fundamental el fomento del mecenazgo científico privado que, sin embargo, no debe implicar en absoluto una reducción de la inversión pública en ciencia ni tampoco debe pretender sustituirla.

La ley no contempla el mecenazgo social o medioambiental que, por sus especificidades, habrán de ser regulados en otras normas.

II

El artículo 12 del Estatuto de autonomía de la Comunitat Valenciana establece que «la Generalitat velará por la protección y defensa de la identidad y de los valores e intereses del pueblo valenciano y el respeto a la diversidad cultural de la Comunitat Valenciana y su patrimonio histórico. La Generalitat procurará, asimismo, la protección y defensa de la creatividad artística, científica y técnica, en la forma que determine la ley competente», así como garantiza la igualdad efectiva entre mujeres y hombres en el ámbito de aplicación de la presente ley.

Con dicha finalidad, la presente ley se ampara en las competencias exclusivas asumidas por la Generalitat en el artículo 49.1.4.ª del Estatuto de autonomía en materia de cultura; en el artículo 49.1.5.ª en materia de patrimonio histórico, artístico, monumental, arquitectónico, arqueológico y científico, sin perjuicio de lo que dispone el número 28 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución española; y en el artículo 49.1.7.ª en materia de investigación, academias cuyo ámbito principal de actuación sea la Comunitat Valenciana, de fomento y desarrollo de la I+D+I, todo ello sin perjuicio de lo que dispone el número 15 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución española y en el artículo 49.1.28.ª en materia de deporte y ocio.

III

La presente ley consta de cuatro títulos, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

El título I contiene las disposiciones generales donde se establecen el objeto de la ley y se definen los conceptos de mecenazgo y micromecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional, las personas o entidades beneficiarias, sus modalidades, así como el fomento fiscal de las actividades de mecenazgo y la sucesión intestada a favor de la Generalitat.

El título II regula el Consell Assessor del Mecenatge, órgano asesor de la Generalitat en esta materia, que evaluará las actuaciones y proyectos que se postulen para obtener la declaración de interés social.

El título III se dedica a la Oficina del Mecenatge, que se configura como una unidad administrativa que presta apoyo técnico y administrativo al Consell Assessor del Mecenatge y se enumeran sus funciones.

El título IV se refiere a la declaración de interés social que deben solicitar las personas o entidades beneficiarias de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales, y de aquellos que son considerados de interés social sin necesidad de declaración expresa.

Por lo que se refiere a los incentivos fiscales al mecenazgo, se desarrollan en el marco de los tributos estatales cedidos –definidos en el artículo 10 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA)– y, en esencia, en el marco de los tributos cedidos en los que estas tienen competencias normativas que inciden en la tributación de las personas donantes y beneficiarias. Se trata, básicamente, de deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas por aplicación de la renta, de reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones o de bonificaciones en la cuota del impuesto sobre patrimonio. La falta de competencias tributarias de las comunidades autónomas de régimen común, como la nuestra, en el ámbito del impuesto sobre sociedades determina que existan lógicas limitaciones legales por lo que se refiere a las personas jurídicas que contribuyan al mecenazgo.

Así pues, la disposición final primera de esta ley, modifica diversos preceptos de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los restantes tributos cedidos, incrementando las deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que se establece en un 25% por donaciones relativas al patrimonio cultural valenciano, por donaciones destinadas al fomento de la lengua valenciana, y por donaciones o préstamos de uso o comodato destinados a otros fines de interés cultural, científico o deportivo no profesional, siendo necesario en éstas últimas que los proyectos o actividades hayan sido declarados o tengan la consideración de interés social para poder beneficiarse de los mencionados incentivos fiscales.

Por otra parte, no hay que obviar que se aplicarán las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones reguladas en el número 2, del apartado dos del artículo 10, y en el apartado 6 del artículo 10 bis, de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

Esta disposición está incluida en el Plan normativo de la administración de la Generalitat para 2017.

La presente ley se ampara en la Declaración de derechos humanos de 1948, en el artículo 27, que indica: «1. Toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de las que sea autora».

También se fundamenta en el Pacto internacional de derechos económicos, sociales, culturales, civiles y políticos de 1966, en el artículo 15.1: «Los estados partes en el presente pacto reconocen el derecho de toda persona a: a) Participar en la vida cultural; b) Gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones; c) Beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de las que sea autora».

Finalmente, se ampara en el Tratado de Lisboa de 2009, en el artículo 3.3, que indica: «La Unión respetará la riqueza de su diversidad cultural y lingüística y velará por la conservación y el desarrollo del patrimonio cultural europeo».

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto.*

La presente ley tiene como objeto fomentar e impulsar el mecenazgo de carácter privado mediante la regulación de un conjunto integrado de medidas tributarias y administrativas en el ámbito cultural, científico y en el deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana, y promover, difundir y enriquecer la cultura del mecenazgo entre la sociedad valenciana.

Artículo 2. *Conceptos legales.*

A los efectos de la presente ley, se entenderá por:

1. Mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional: toda contribución privada aportada de forma altruista para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales que hayan sido declarados o que ostenten la consideración de interés social.
2. Micromecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional: financiación de un proyecto o actividad cultural, científica o deportiva no profesional que haya sido declarada o que ostente la consideración de interés social, mediante muchas aportaciones individuales realizadas con carácter altruista.
3. Empresas culturales: las personas jurídicas que en nombre propio, con actividad definida y con ánimo de lucro, se dedican a crear, editar, producir, reproducir, documentar, promocionar, difundir, comercializar o conservar servicios o productos de contenido cultural.
4. Interés social de proyectos o actividades culturales, científicas y deportivas no profesionales que posee un impacto, repercusión, promoción y enriquecimiento de la actividad cultural, científica y deportiva no profesional, que contribuye a la formación cultural, a la innovación, a la conservación y a la difusión del patrimonio cultural, científico y deportivo no profesional.

Artículo 3. *Personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional.*

1. A los efectos de esta ley se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

a) Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.
Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

a.1. Las fundaciones.
a.2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
a.3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.
a.4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

b) La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.
c) Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas.
d) Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas.
e) Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.
f) Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.
g) Las empresas culturales que tengan su domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana y que tengan como objeto social cualquiera de los siguientes:

g.1. La cinematografía, las artes audiovisuales y artes multimedia.

g.2. Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.
g.3. Las artes plásticas o bellas artes, la fotografía o el diseño.
g.4. El libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte.
g.5. La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de la Comunitat Valenciana.
g.6. El folclore y las tradiciones populares de la Comunitat Valenciana, especialmente la música popular y las danzas tradicionales.
g.7. Las artes aplicadas como la joyería y cerámica artesanal.
g.8. Cualquier otra actividad artística o cultural.

h) Las personas físicas residentes y con domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana que, de forma habitual, ejerzan actividades culturales, científicas y deportivas de carácter no profesional. A los efectos de esta ley, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que ejerzan actividades culturales, científicas o deportivas de carácter no profesional en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendentes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, o de los que formen parte junto a la persona física mencionada de una entidad en régimen de atribución de rentas.
i) Los museos y colecciones museográficas reconocidas por la Generalitat Valenciana, así como los archivos en la Comunitat Valenciana.

2. Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo que regula esta ley las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el apartado 1 de este artículo con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social en los términos de esta ley.
3. Quedarán excluidas las personas físicas o entidades beneficiarias que no estén al corriente de las obligaciones tributarias o con la Seguridad Social o las que no estén al corriente de la presentación de las cuentas, planes de actuación o presupuestos establecidos por la normativa vigente.

Artículo 4. *Modalidades de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional.*

1. El mecenazgo contemplado en esta ley se podrá realizar a través de alguna de las siguientes modalidades:

a) Donaciones puras y simples de dinero, bienes y derechos.
b) Préstamos de uso o comodato.

2. A efectos de esta ley, serán préstamos de uso o comodato los realizados sobre bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes no inventariados del patrimonio cultural, bienes de relevancia local o sobre obras de arte de calidad garantizada, así como sobre locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados de interés social.

Artículo 5. *Compromiso institucional de la Generalitat con el mecenazgo.*

1. Para el fomento del mecenazgo y de la actividad cultural, científica y deportiva no profesional en la Comunitat Valenciana, la conselleria competente en materia de cultura realizará las siguientes actuaciones:

a) Campañas institucionales para la difusión y la promoción del mecenazgo a lo largo del territorio de la Comunitat Valenciana, que comprenderán, entre otras, actividades divulgativas y formativas, así como la organización de jornadas, fórums y congresos.
b) Publicitar proyectos y actuaciones declaradas o consideradas de interés social para la captación de posibles mecenas.
c) Promover el reconocimiento social, si así lo autorizan, de las personas y entidades mecenas; garantizando, en caso contrario, su anonimato.
d) Promover la sucesión testamentaria en favor de acciones de mecenazgo.
e) Elaborar el plan de mecenazgo cultural de la Generalitat.

f) Garantizar el control de transparencia y publicidad de las actuaciones privadas de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional.

g) Fomentar la participación de los sectores sociales interesados en el mecenazgo y en el impulso de la actividad cultural, científica y deportiva no profesional.

h) Promover el reconocimiento social de aquellas personas físicas o jurídicas que realizan acciones relevantes de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional.

2. El Consell, anualmente, a propuesta del Consell Assessor del Mecenatge, otorgará la distinción Pere María Orts i Bosch a aquellas personas o entidades que hayan destacado por su contribución al mecenazgo. La decisión adoptará la forma de decreto del Consell.

Artículo 6. *Fomento fiscal de las actividades de mecenazgo.*

1. La Generalitat fomentará mediante incentivos y beneficios fiscales y dentro del alcance de sus competencias normativas en materia tributaria las actividades de mecenazgo.

2. Todas las medidas fiscales que la Generalitat establezca en favor del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana serán compatibles con las que establezca el Estado.

Artículo 7. *Sucesión intestada en favor de la Generalitat.*

Cuando se den las circunstancias establecidas en el artículo 71.1.c del Estatuto de autonomía de la Comunitat Valenciana para que tenga lugar la sucesión legítima de la Generalitat según lo previsto en el artículo 43.3 de la Ley 14/2003, de 10 de abril, de patrimonio de la Generalitat, un tercio del caudal de la herencia se destinará a actuaciones de mecenazgo.

TÍTULO II

El Consell Assessor del Mecenatge

Artículo 8. *El Consell Assessor del Mecenatge.*

1. El Consell Assessor del Mecenatge será el órgano asesor de la Generalitat en materia de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional.

2. Tendrá una composición paritaria y estará integrado por los miembros que se determinen reglamentariamente con un máximo de veintiún miembros. Podrán formar parte del mismo, además de los departamentos del Consell implicados, personas miembros del Consell Valencià de Cultura, representantes de las instituciones museísticas, de las universidades valencianas, de los institutos y centros de investigación, de los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana y de las federaciones y las asociaciones deportivas de la Comunitat Valenciana.

Asimismo y de la forma en que se estipule reglamentariamente, el Consell Assessor del Mecenatge contará con la representación técnica de las diferentes áreas que recoge esta ley. También podrá contar con personas jurídicas de naturaleza privada, profesionales técnicos en el ámbito de la peritación, la tasación e historiadores de reconocida experiencia en el mundo de las artes.

Artículo 9. *Funciones.*

1. El Consell Assessor del Mecenatge tendrá las siguientes funciones:

a) Asesorar al Consell en temas de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional.

b) Efectuar las propuestas de declaración de interés social de los proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales a instancia de las personas o entidades beneficiarias.

c) Examinar las actividades o proyectos considerados de interés social sin necesidad de declaración expresa.

d) Proponer al Consell la distinción Pere Maria Orts i Bosch para aquellas personas o entidades que hayan destacado por la contribución al mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana, con criterios de paridad y equilibrio territorial.

e) Las que se le encomienden, reglamentariamente o por otra ley, en materia de mecenazgo.

f) Proponer la declaración de acontecimientos de especial relevancia.

g) Garantizar el control sobre la transparencia y publicidad de las actuaciones de mecenazgo en todas sus modalidades reguladas en esta ley.

2. El Consell Assessor del Mecenatge podrá pedir, para realizar sus funciones, los informes y documentación que considere necesarios y también podrá contar con la colaboración de especialistas.

TÍTULO III

La Oficina del Mecenatge

Artículo 10. *La Oficina del Mecenatge.*

La Oficina del Mecenatge es una unidad administrativa adscrita a la conselleria competente en materia de cultura, y estará compuesta por personal de la misma.

Artículo 11. *Funciones.*

La Oficina del Mecenatge tendrá las siguientes funciones:

a) Asesorar a las personas y entidades beneficiarias y mecenas sobre los aspectos prácticos y jurídicos del mecenazgo.

b) Dar difusión y publicidad, a través de su página web, a entidades y personas beneficiarias, a los proyectos y actuaciones de carácter cultural, científico y deportivo no profesional de interés social, a efectos de darlos a conocer a posibles mecenas.

c) Prestar apoyo técnico y administrativo al Consell Assessor del Mecenatge.

d) Realizar actividades para la difusión y la promoción de la cultura del mecenazgo.

e) Elaborar una memoria anual sobre las acciones y proyectos de interés social publicados en su página web, así como de las diferentes actuaciones realizadas para la difusión y promoción del mecenazgo.

f) Ejercer la coordinación de los distintos departamentos del Consell respecto a las actuaciones que realicen en materia de mecenazgo.

TÍTULO IV

Declaración de interés social

Artículo 12. *Declaración de interés social a instancia de las personas beneficiarias.*

1. Las personas y entidades beneficiarias podrán solicitar la declaración de interés social de los proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales.

2. Las personas y entidades beneficiarias que hayan recibido donaciones para realizar su proyecto o actividad cultural, científica o deportiva no profesional con carácter previo a la obtención de la declaración de interés social podrán solicitarla a posteriori al efecto de que las personas mecenas puedan obtener la desgravación fiscal correspondiente.

3. Anualmente se convocarán, por lo menos, dos períodos de presentación de solicitudes.

4. Corresponde al Consell Assessor del Mecenatge, una vez comprobado que la persona beneficiaria cumple las obligaciones formales establecidas en esta ley, efectuar la propuesta de declaración de interés social y valorar los siguientes criterios:

a) Impacto y repercusión social del proyecto o de la actividad a desarrollar.

b) Incidencia en el fomento de la actividad cultural y artística, científica y deportiva no profesional en el territorio de la Comunitat Valenciana.

c) Incidencia en la promoción exterior de la cultura, la ciencia o el deporte no profesional en la Comunitat Valenciana.

d) Contribución a la formación cultural, científica y deportiva no profesional.

e) Carácter innovador del proyecto.

f) Valor e interés en el fomento de la participación ciudadana y en la creación de públicos, con especial atención a las tecnologías de la información y el conocimiento.

g) La relación entre el presupuesto del proyecto o actividad y el impacto generado de acuerdo con los criterios anteriores.

h) Contribución a la memoria democrática, fomento, desarrollo, conservación y rehabilitación y difusión del patrimonio artístico, cultural e histórico, científico y deportivo no profesional de la Comunitat Valenciana.

i) Con especial mención a las mujeres vinculadas a la cultura, la ciencia o el deporte no profesional, así como al impacto de género, fomento de la igualdad en la sociedad y contribución a la lucha contra los estereotipos de género.

j) Contribución a la puesta en valor y difusión de los bienes declarados como patrimonio de la humanidad por la UNESCO.

k) Contribución a la mejora de la accesibilidad y sostenibilidad del patrimonio cultural valenciano.

l) Impulso a la promoción y uso de la lengua propia de la Comunitat Valenciana.

m) Proyectos innovadores con nuevas tecnologías aplicadas a la mejora de la conservación del patrimonio cultural valenciano.

n) Incidencia en el desarrollo tecnológico y en I+D+I.

o) Impulso de los proyectos de las pequeñas y medianas empresas culturales.

p) Proyectos avalados por el sector público instrumental de la Generalitat.

q) Actividades culturales a través de entidades privadas que permitan unir esfuerzos económicos y desarrollar proyectos culturales desde estas entidades.

5. El Consell Assessor del Mecenatge elevará, una vez efectuada la evaluación de la solicitud de declaración de interés social, la propuesta correspondiente, que será en todo caso motivada, a la dirección general competente en materia de cultura, que emitirá una resolución de conformidad con la propuesta mencionada.

6. Antes de finalizar el año, la Oficina de Mecenazgo de la Generalitat remitirá, a la conselleria competente en materia de tributos, la relación anual de los proyectos o actividades que hayan obtenido la declaración de interés social.

Artículo 13. *Consideración de interés social.*

1. Se considerarán de interés social sin necesidad de declaración expresa las actividades o proyectos culturales, científicos y deportivos no profesionales promovidos por:

a) La Generalitat, sus organismos públicos, el sector público instrumental de la Generalitat.

b) Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios de ellas dependientes.

c) Las universidades públicas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) Los institutos y centros de investigación públicos de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

2. Las actividades o proyectos comprendidos en el apartado 1 deberán ser comunicados a la Oficina del Mecenatge de la Generalitat, que les dará traslado al Consell Assesor del Mecenatge que podrá denegar motivadamente la consideración de interés social de los mismos.

3. Antes de finalizar el año, la Oficina del Mecenatge de la Generalitat remitirá a la conselleria competente en materia de tributos, la relación anual de los proyectos o actividades que hayan sido considerados de interés social sin necesidad de declaración expresa.

Sin perjuicio de ello, las personas o entidades beneficiarias deberán emitir las certificaciones correspondientes y el envío de la información a la conselleria competente en materia de tributos.

Disposición transitoria única. *Declaración de interés social.*

A partir de la constitución del Consell Assessor del Mecenatge y de la convocatoria de presentación de solicitudes, será necesaria la declaración de interés social a efectos de la aplicación de las desgravaciones fiscales.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Queda expresamente derogada la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana, salvo sus artículos 30 y 31 que continúan vigentes.
2. Quedan igualmente derogadas todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a esta ley.

Disposición final primera. *Deducciones en la cuota autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas por donaciones o préstamos de uso o comodato en proyectos o actividades de carácter cultural, científico y deportivo no profesional.*

1. Se modifica la letra q del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, relativa a la deducción en la cuota autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas por donaciones relativas al patrimonio cultural valenciano, dándole la siguiente redacción:

> «q) Por donaciones relativas al patrimonio cultural valenciano.
>
> 1. El 25% de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo, de bienes que, formando parte del patrimonio cultural valenciano, se hallen inscritos en el inventario general del citado patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente, siempre que se realicen a favor de cualquiera de las entidades contempladas en el apartado a, siempre que estas entidades persigan fines de interés cultural b, c, d, e y f del apartado primero del artículo 3 de esta ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana y de las objetivamente comparables del apartado 2 del mencionado artículo.
> 2. El 25% de las cantidades dinerarias donadas a cualquiera de las entidades a las que se refiere el número 1 anterior para la conservación, reparación y restauración de los bienes que, formando parte del patrimonio cultural valenciano, se hallen inscritos en su inventario general, siempre que se trate de donaciones para la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de los mencionados bienes. A estos efectos, cuando la persona donataria sea la Generalitat o una de sus entidades públicas de carácter cultural, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, al programa de gastos de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes con valor histórico, artístico y cultural.
> 3. El 25% de las cantidades dinerarias destinadas por las personas titulares de bienes pertenecientes al patrimonio cultural valenciano, inscritos en el inventario general del mismo, a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes.»

2. Se modifica la letra r del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, relativa a la deducción en la cuota autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas por donaciones relativas al fomento de la lengua valenciana, dándole la siguiente redacción:

«r) Por donaciones destinadas al fomento de la lengua valenciana: 25% de las donaciones de importes dinerarios efectuadas durante el periodo impositivo en favor de las siguientes entidades:

1. La Generalitat, los organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.
2. Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios de ellas dependientes.
3. Las universidades públicas y privadas establecidas en la Comunitat Valenciana.
4. Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.
5. Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.
6. Las entidades sin fines lucrativos enumeradas en la letra *a* del apartado 1 del artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana y cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana.
7. Las objetivamente comparables del apartado 2 del mencionado artículo 3 y cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana.

A estos efectos, cuando la persona donataria sea la Generalitat o una de sus entidades públicas, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programas de gasto de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto el fomento de la lengua valenciana.»

3. Se modifica la letra s del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, dándole la siguiente redacción:

«s) Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional:

1. Se establece una deducción del 25% de las cuantías en que se valoren las donaciones o los préstamos de uso o comodato efectuadas a proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social, distintas a las descritas en las letras q y r, realizadas a favor de las personas y entidades beneficiarias del artículo 3 de la Ley, de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.
2. La base de las deducciones por donaciones realizadas será:

a) En las donaciones dinerarias, su importe.
b) En las donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio.
c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 4 por ciento del valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por la persona usufructuaria en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
f) En las donaciones de bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. En el caso de los bienes culturales que no formen

parte del patrimonio cultural valenciano, la junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

3. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

4. La base de las deducciones por préstamos de uso o comodato será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, el 4% a la valoración del bien efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de que se trate de préstamos de uso o de comodato de locales para la realización de proyectos o actividades, se aplicará el 4% por ciento del valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada período impositivo.»

4. Se modifica el apartado dos del artículo cuarto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, dándole la siguiente redacción:

«Dos. La aplicación de las deducciones recogidas en las letras j, k, l, m y o del apartado uno precedente requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado periodo impositivo por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente. Asimismo, la base de las deducciones a las que se refieren los números 2 y 3 de la letra q, la letra r y la letra s del citado apartado uno no podrá superar el 30 por cien de la base liquidable del contribuyente.»

5. Se modifica el apartado tres del artículo cuarto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, dándole la siguiente redacción:

«Tres.

a) Para tener derecho a las deducciones contempladas en la letra p, en los números 1 y 2 de la letra q, en la letra r y en la letra s, todas ellas del apartado uno anterior, se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante certificación expedida por la persona o entidad donataria, que deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

1) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del donante como de la persona o entidad donataria.

2) Mención expresa de que la persona o entidad donataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural del artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

3) Fecha e importe de la donación cuando esta sea dineraria.

4) Fecha e importe de la valoración de la donación en el supuesto de donaciones no dinerarias.

5) Fecha, importe de la valoración y duración en el caso de la constitución de un derecho real de usufructo o de un préstamo de uso o comodato.

6) Destino que la persona o entidad beneficiaria dará a la donación recibida o al objeto del derecho real de usufructo o al recibido en préstamo de uso o comodato.

7) En el caso de donaciones no dinerarias, constitución de un derecho real de usufructo o préstamo de uso o comodato, documento público u otro documento que acredite la entrega del bien donado, la constitución del derecho de usufructo o del préstamo de uso o comodato.

8) En relación con las donaciones a que se refiere el número 1 de la letra q, se deberá indicar el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado.

Cuando se trate de donaciones cuyo beneficiario sea la Generalitat, sus organismos públicos, las fundaciones del sector público y los consorcios adscritos a la misma, a los que se refiere el párrafo segundo del número 2 de la letra q, se admitirá, en sustitución del certificado de la entidad donataria, certificación de la conselleria con competencia en materia tributaria.

En cualquier caso, la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, más los intereses de demora que procedan, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

b) Para tener derecho a las deducciones sobre el préstamo de uso o comodato de bienes de interés cultural, de bienes inventariados no declarados de interés cultural, de bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declaradas o consideradas de interés social, se deberá acreditar mediante la certificación expedida por la persona o entidad comodataria, que deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

1) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal tanto del comodante como del comodatario.

2) Mención expresa de que la persona o entidad comodataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural contemplados en el artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

3) Fecha en que se produjo la entrega del bien y plazo de duración del préstamo de uso o comodato.

4) Importe de la valoración del préstamo de uso o comodato.

5) Documento público u otro documento auténtico que acredite la constitución del préstamo o comodato.

6) Destino que la persona o entidad comodataria dará al bien objeto del préstamo de uso.»

Disposición final segunda. *Autorización al Consell.*

Se autoriza al Consell para dictar cuantas disposiciones sean necesarias en ejecución y desarrollo de la presente ley.

Disposición final tercera. *Desarrollo reglamentario.*

En el término de seis meses desde la entrada en vigor de esta ley, el Consell aprobará su reglamento de desarrollo.

Disposición final cuarta. *Entrada en vigor.*

Esta ley entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el «Diari Oficial de la Generalitat Valenciana».

§ 44

Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 25, de 29 de enero de 2011
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2011-1638

[. . .]

TÍTULO I

De las competencias de la Comunidad Autónoma de Extremadura

[. . .]

Artículo 9. *Competencias exclusivas.*

1. La Comunidad Autónoma de Extremadura tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

1. Creación, organización, régimen jurídico y funcionamiento de sus instituciones, así como la organización de su propia Administración y la de los entes instrumentales que de ella dependan.
2. Administración de justicia, de conformidad con lo previsto en el Título III de este Estatuto.
3. Organización territorial propia de la Comunidad Autónoma y régimen local en los términos del título IV de este Estatuto.
4. Conservación, defensa y protección del Fuero de Baylío e instituciones de derecho consuetudinario.
5. Especialidades del procedimiento administrativo. Normas procesales derivadas del derecho propio. Regulación del recurso gubernativo en aplicación del derecho extremeño frente a la calificación por parte de registros de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles.
6. Cooperación transfronteriza e internacional para el desarrollo, en coordinación con el Estado.
7. Fomento del desarrollo económico y social de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos de la política económica nacional.
8. Ordenación de la Hacienda de la Comunidad Autónoma.
9. Estadística para fines de interés de la Comunidad Autónoma.
10. Cajas de ahorros e instituciones de crédito cooperativo, en el marco de la ordenación general de la economía y del crédito. Organización y funcionamiento de mutualidades de previsión social.

11. Cámaras de comercio e industria y otras corporaciones de derecho público representativas de intereses económicos y profesionales. Colegios profesionales y ejercicio de profesiones tituladas.

12. Agricultura, ganadería y pastos. Industrias agroalimentarias.

13. Creación y regulación de denominaciones de origen y otras menciones de calidad.

14. Caza y explotaciones cinegéticas. Pesca fluvial y lacustre. Acuicultura.

15. Industria, salvo lo regulado al respecto en la legislación general sobre seguridad, sanidad, defensa, minas e hidrocarburos.

16. Comercio interior, dentro de la unidad de mercado y conforme a la legislación mercantil. Regulación y régimen de control administrativo de las actividades y equipamientos comerciales, en especial de las grandes superficies. Ferias y mercados no internacionales. Autorización para el establecimiento de centros de contratación de mercancías y bolsas de valores situados en el territorio de Extremadura.

17. Organización, funcionamiento y régimen de las cooperativas y entidades asimiladas. Fomento de todas las modalidades de economía social.

18. Consumo. Regulación de las medidas de prevención, protección y defensa de los consumidores y usuarios, de sus derechos y de los órganos y procedimientos de mediación. Lucha contra el fraude.

19. Turismo. Ordenación, planificación, información y promoción interior y exterior. Regulación de los derechos y obligaciones de los usuarios y de los prestadores de servicios turísticos. Regulación y clasificación de las empresas y establecimientos turísticos y hosteleros.

20. Artesanía.

21. Publicidad comercial e institucional.

22. Investigación, desarrollo e innovación científica y técnica, en coordinación con el Estado. Coordinación de la actividad investigadora financiada con fondos públicos de la Comunidad Autónoma. Innovación y desarrollo tecnológicos.

23. Régimen de las nuevas tecnologías de la sociedad de la información y la comunicación.

24. Sanidad y salud pública, en lo relativo a la organización, funcionamiento interno, coordinación y control de los centros, servicios y establecimientos sanitarios en la Comunidad Autónoma. Participación en la planificación y coordinación general de la sanidad. Promoción de la salud y de la investigación biomédica.

25. Ordenación farmacéutica.

26. Infancia y juventud. Protección y tutela de menores.

27. Acción social. En particular, la promoción y protección de los mayores y la prevención, atención e inserción social de los colectivos afectados por cualquier tipo de discapacidad, dependencia o cualesquiera otras circunstancias determinantes de exclusión social. Prestaciones económicas de asistencia social diferentes de las de seguridad social.

28. Políticas de integración y participación social, cultural, económica y laboral de los inmigrantes, en colaboración con el Estado, y participación en las políticas de inmigración estatales.

29. Políticas de igualdad de género, especialmente la aprobación de normas y ejecución de planes para el establecimiento de medidas de discriminación positiva para erradicar las desigualdades por razón de sexo.

30. Protección a la familia e instrumentos de mediación familiar.

31. Urbanismo y vivienda. Normas de calidad e innovación tecnológica en la edificación y de conservación del patrimonio urbano tradicional.

32. Ordenación del territorio.

33. Políticas y normas adicionales y complementarias de las del Estado en materia de protección medioambiental y lucha contra el cambio climático. Regulación de los espacios naturales protegidos propios y adopción de medidas para su protección y puesta en valor. Mantenimiento, conservación y mejora de la dehesa.

34. Desarrollo sostenible del medio rural. Tratamiento especial de las zonas de montaña.

35. Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

36. Ordenación, planificación y gestión de las aguas que discurran íntegramente por el territorio de Extremadura, así como de los usos y aprovechamientos, incluida su concesión.

Planificación, construcción y explotación de las obras e infraestructuras hidráulicas, canales y riegos que no estén calificados de interés general por el Estado ni afecten a otras Comunidades Autónomas. Aguas minerales y termales. Participación, en la forma que determine la legislación del Estado, en la gestión de las aguas pertenecientes a cuencas intercomunitarias que discurran por el territorio de Extremadura.

37. Instalaciones de producción, almacenamiento, distribución y transporte de energías de cualquier tipo en su territorio, incluida la eléctrica cuando el aprovechamiento de ésta no afecte a otras Comunidades Autónomas. Normas adicionales de garantía en la calidad del suministro y participación en los organismos estatales reguladores del sector energético, en los términos que establezca la legislación del Estado.

38. Obras e infraestructuras públicas de interés regional que no tengan la calificación de interés general del Estado y no afecten a otra Comunidad Autónoma, así como la participación en la planificación y, en su caso, en la ejecución y gestión de las infraestructuras de interés general en Extremadura, en los términos que establezca la legislación estatal.

39. Ferrocarriles, carreteras y caminos cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma y en el mismo ámbito los transportes terrestres y fluviales con independencia de la titularidad de la infraestructura. Centros de transporte, logística y distribución situados en Extremadura. Aeropuertos, helipuertos, puertos deportivos y otras infraestructuras de transporte que no sean de interés general. Participación en la planificación y, en su caso, ejecución y gestión de las infraestructuras de interés general en la Comunidad Autónoma, en los términos que establezca la legislación del Estado.

40. Vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones.

41. Coordinación y demás facultades previstas en la ley orgánica correspondiente en relación con las policías locales.

42. Protección civil y emergencias.

43. Espectáculos y actividades recreativas. Ordenación general del sector y régimen de intervención administrativa y control de espectáculos públicos.

44. Casinos, juegos y apuestas, incluidas las modalidades por medios telemáticos cuando la actividad se desarrolle exclusivamente en Extremadura.

45. Asociaciones y fundaciones de todo tipo que desarrollen principalmente sus funciones en Extremadura. Fomento del voluntariado.

46. Deporte. Promoción, regulación y planificación de actividades y equipamientos deportivos y otras actividades de ocio.

47. Cultura en cualquiera de sus manifestaciones. Patrimonio histórico y cultural de interés para la Comunidad Autónoma. Folclore, fiestas y tradiciones populares. Protección de las modalidades lingüísticas propias. Academias científicas y culturales de Extremadura.

48. Museos, archivos, bibliotecas y otros centros culturales y de depósito de interés para la Comunidad que no sean de titularidad estatal. Conservatorios de música y danza, centros de artes escénicas y de bellas artes.

49. Fomento, protección y promoción de las producciones y creaciones artísticas y literarias, cualquiera que sea el medio en que se manifiesten y el soporte en que se comuniquen o contengan, especialmente de la edición de libros y publicaciones periódicas y de las producciones audiovisuales, cinematográficas, musicales y escénicas, así como la regulación e inspección de las salas de exhibición.

50. Régimen y convocatoria de consultas populares no vinculantes diferentes al referéndum.

2. En estas materias, corresponde a la Comunidad Autónoma la función legislativa, la potestad reglamentaria y, en ejercicio de la función ejecutiva, la adopción de cuantas medidas, decisiones y actos procedan.

[. . .]

§ 45

Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 101, de 28 de abril de 1981
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-1981-9564

[. . .]

TÍTULO II

De las competencias de Galicia

CAPÍTULO I

De las competencias en general

Artículo 27.

En el marco del presente Estatuto corresponde a la Comunidad Autónoma gallega la competencia exclusiva de las siguientes materias:

Uno. Organización de sus instituciones de autogobierno,

Dos. Organización y régimen jurídico de las comarcas y parroquias rurales como entidades locales propias de Galicia, alteraciones de términos municipales comprendidos dentro de su territorio y, en general, las funciones que sobre el Régimen Local correspondan a la Comunidad Autónoma al amparo del artículo ciento cuarenta y nueve, uno, dieciocho, de la Constitución y su desarrollo.

Tres. Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda.

Cuatro. Conservación, modificación y desarrollo de las instituciones del Derecho civil gallego.

Cinco. Las normas procesales y procedimientos administrativos que se deriven del específico Derecho gallego o de la organización propia de los poderes públicos gallegos.

Seis. Estadísticas para los fines de la Comunidad Autónoma gallega.

Siete. Obras públicas que no tengan la calificación legal de interés general del Estado o cuya ejecución o explotación no afecte a otra Comunidad Autónoma o provincia.

Ocho. Ferrocarriles y carreteras no incorporados a la red del Estado y cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma y, en los mismos términos, el transporte llevado a cabo por estos medios o por cable.

Nueve. Los puertos, aeropuertos y helipuertos no calificados de interés general por el Estado y los puertos de refugio y puertos y aeropuertos deportivos.

Diez. Montes, aprovechamientos forestales, vías pecuarias y pastos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintitrés, de la Constitución.

Once. Régimen jurídico de los montes vecinales en mano común.

Doce. Aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos cuando las aguas discurran íntegramente dentro del territorio de la Comunidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintidós, de la Constitución.

Trece. Instalaciones de producción, distribución y transporte de energía eléctrica cuando este transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra provincia o Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintidós y veinticinco, de la Constitución.

Catorce. Las aguas minerales y termales. Las aguas subterráneas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintidós, de la Constitución, y en el número siete del presente artículo.

Quince. La pesca en las rías y demás aguas interiores, el marisqueo, la acuicultura, la caza, la pesca fluvial y lacustre.

Dieciséis. Las ferias y mercados interiores.

Diecisiete. La artesanía.

Dieciocho. Patrimonio histórico, artístico, arquitectónico, arqueológico, de interés de Galicia, sin perjuicio de lo que dispone el artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintiocho, de la Constitución; archivos, bibliotecas y museos de interés para la Comunidad Autónoma, y que no sean de titularidad estatal; conservatorios de música y servicios de Bellas Artes de interés para la Comunidad.

Diecinueve. El fomento de la cultura y de la investigación en Galicia, sin perjuicio de lo establecido en el artículo ciento cuarenta y nueve, dos, de la Constitución.

Veinte. La promoción y la enseñanza de la lengua gallega.

Veintiuno. La promoción y la ordenación del turismo dentro de la Comunidad.

Veintidós. La promoción del deporte y la adecuada utilización del ocio.

Veintitrés. Asistencia social.

Veinticuatro. La promoción del desarrollo comunitario.

Veinticinco. La creación de una Policía Autónoma, de acuerdo con lo que disponga la Ley Orgánica prevista en el artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintinueve, de la Constitución.

Veintiséis. El régimen de las fundaciones de interés gallego.

Veintisiete. Casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas.

Veintiocho. Los centros de contratación de mercancías y valores de conformidad con las normas generales de Derecho mercantil.

Veintinueve. Cofradías de Pescadores, Cámaras de la Propiedad Agrarias, de Comercio, Industria y Navegación y otras de naturaleza equivalente, sin perjuicio de lo que dispone el artículo ciento cuarenta y nueve de la Constitución.

Treinta. Normas adicionales sobre protección del medio ambiente y del paisaje en los términos del artículo ciento cuarenta y nueve, uno, veintitrés.

Treinta y uno. Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos.

Treinta y dos. Las restantes materias que con este carácter y mediante ley orgánica sean transferidas por el Estado.

[. . .]

§ 46

Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego

Comunidad Autónoma de Galicia
«DOG» núm. 242, de 19 de diciembre de 2006
«BOE» núm. 14, de 16 de enero de 2007
Última modificación: 31 de diciembre de 2010
Referencia: BOE-A-2007-885

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1

El Estatuto de autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia, en el apartado 26 del artículo 27, confiere la competencia exclusiva a la Xunta de Galicia en materia de fundaciones de interés gallego. Por su parte, la Constitución española, en su artículo 34.1, reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, de acuerdo con la ley, mientras que el artículo 53.1 del texto constitucional reserva a la ley la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo segundo del título I, entre los cuales se encuentra el de fundación, por especificar que tales normas legales han de respetar, en todo caso, el contenido esencial de estos derechos y libertades.

A tenor de la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma de Galicia se dictaron diversas disposiciones sobre este ámbito, entre las cuales cabe destacar la Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego, modificada por la Ley 11/1991, de 8 de noviembre, y el Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del protectorado de las fundaciones de interés gallego. Dicha normativa se complementaba con el ordenamiento jurídico vigente a nivel estatal, el cual recientemente fue modificado, siendo alguno de sus preceptos de aplicación general, al amparo de lo previsto en el artículo 149.1 de la Constitución española.

El objetivo de la presente ley es dotar a nuestra comunidad autónoma de un texto normativo actualizado, que se adapte a la realidad y actualidad del fenómeno fundacional, a consecuencia de su creciente importancia y de su actuación en múltiples áreas de actividad.

A través de su articulado se introducen aspectos dirigidos a facilitar la actividad de las fundaciones de interés gallego y a promover, respetando su autonomía, los fines de interés general para los cuales se constituyeron, considerando que su acción ha de entenderse como una tarea compartida entre los diferentes poderes públicos y la sociedad civil.

Con estricto respeto al marco constitucional, estatutario y legal, esta norma pretende regular las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia, con la finalidad de promover, estimular y proteger estas entidades, dado el dinamismo y vitalidad de la sociedad gallega para alcanzar en nuestro territorio fines de interés general.

Resulta imprescindible resaltar la institución de las fundaciones como un instrumento adecuado de participación de la sociedad gallega en la acción social, cultural, científica y de otros ámbitos, manifestándose como una expresión creativa del ánimo altruista y solidario de

sus miembros. Son, en definitiva, entidades no lucrativas con un papel propio y diferenciado dentro del marco del Estado social y democrático de derecho. Así, es necesario reconocer la importancia vital de las fundaciones en este campo, como medio fundamental de coparticipación y colaboración de la ciudadanía en el sector público.

En este sentido, la Comunidad Autónoma de Galicia entiende que debe estimularse la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, prestando apoyo y cobertura al protagonismo que la sociedad reclama y ejerce a través de una variada gama de entidades sin ánimo de lucro, para lo cual se flexibiliza su régimen jurídico en los aspectos que más adelante se relacionan.

Sin embargo, y a consecuencia de lo anterior, es necesario someter a las fundaciones a la tutela y protección de los poderes públicos, como garantía de cumplimiento de la voluntad fundacional, plasmada en una finalidad de interés general. Por ello la normativa que las regule en su conjunto debe ser no únicamente de carácter civil sino también de carácter administrativo.

2

La presente ley pretende regular las fundaciones declaradas de interés gallego con la finalidad de potenciar la creación de estas entidades, su desarrollo, su adscripción al ámbito de esta y, por tanto, la consecución en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia de fines de interés general que constituyan su objeto fundacional.

Se define un marco regulador que intenta responder a necesidades de flexibilidad y autonomía acordes con la realidad actual. En este sentido, esta normativa se configura como poco intervencionista, por lo cual el protectorado desempeña un mayor número de funciones de asesoramiento y apoyo en detrimento de medidas de fiscalización, mediante la simplificación de trámites administrativos, la reducción de los actos de control del protectorado y la reforma del régimen de organización y funcionamiento del patronato, entre otras.

La ley se articula en diez capítulos, formados por sesenta y tres artículos, cuatro disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

En su redacción, y según se concreta en la disposición adicional primera, algunos artículos están redactados en conformidad con los preceptos de aplicación general de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, con la única finalidad de dotar al texto de sentido e inteligibilidad.

El capítulo I (artículos 1 a 8) contiene las disposiciones generales que definen el objeto de la ley, el concepto de fundación de interés gallego y su régimen jurídico. Además, se regulan en este capítulo aspectos relacionados con los fines y los beneficiarios, la personalidad jurídica, la denominación y el domicilio de las fundaciones, así como los aspectos principales de las fundaciones extranjeras.

El capítulo II (artículos 9 a 14), relativo a la constitución de la fundación, recoge las normas que regularán la capacidad para crear estas entidades y las modalidades de constitución, así como los requisitos de la escritura pública de constitución, de los estatutos y de la dotación fundacional.

El capítulo III (artículos 15 a 25), dedicado al gobierno de la fundación, recoge disposiciones relacionadas con la definición, la composición y el funcionamiento del órgano del patronato de la fundación, así como los derechos, deberes y responsabilidades de sus miembros.

El capítulo IV (artículos 26 a 30) se refiere al régimen económico de la fundación. En él se recogen las normas relativas a la composición del patrimonio, entendido como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica, así como el régimen de disposición y gravamen de los mismos, diferenciando entre los actos sometidos a un régimen de comunicación al protectorado y aquellos otros sometidos a información de este mediante su inclusión en la memoria anual.

El capítulo V (artículos 31 a 40) regula los principios generales de funcionamiento, actividad y gestión económica de la fundación. Los dos primeros principios se refieren a las actividades fundacionales, entre las cuales se incluyen, además de las realizadas por la fundación para cumplir sus fines fundacionales, las de carácter mercantil, con los requisitos

exigidos. En el área de gestión económica se regulan los libros de contabilidad y el plan de actuación anual que ha de llevar la fundación, y que describen el contenido y los procedimientos de elaboración, aprobación y presentación ante el protectorado para su verificación, depósito posterior y registro.

El capítulo VI (artículos 41 a 46) regula los procedimientos de modificación estatutaria, fusión y escisión de las fundaciones, así como los relativos a la extinción y liquidación de las mismas.

El capítulo VII (artículos 47 a 51) se dedica al protectorado y establece las normas relativas a su organización y atribuciones, entre las cuales destacan las funciones de impulso, apoyo y asesoramiento, tanto para las fundaciones ya constituidas como para las que se encuentren en proceso de constitución. Asimismo, también se regula el procedimiento de intervención judicial temporal en caso de irregularidad grave en la gestión económica de la fundación.

El capítulo VIII (artículos 52 a 55) regula las normas básicas de actuación del Registro de Fundaciones de Interés Gallego, el cual será único y establecerá los principios, actos a inscribir y obligatoriedad de inscripción para todas las fundaciones que desarrollen, principalmente, sus actividades en la Comunidad Autónoma de Galicia y para aquellas otras que tengan una delegación abierta en ella.

El capítulo IX (artículos 56 y 57) regula la naturaleza y funcionamiento del Consejo Superior de Fundaciones de Galicia, creado por la presente ley como órgano de carácter consultivo y con la finalidad de asesorar, informar y dictaminar sobre las disposiciones que afecten a las fundaciones de interés gallego, así como de formular propuestas y planificar actuaciones necesarias para promover y fomentar dichas fundaciones.

El capítulo X (artículos 58 a 63) define el régimen aplicable a las fundaciones incluidas en el sector público de Galicia, estableciendo las limitaciones y los requisitos exigidos por la naturaleza especial de estas entidades, teniendo especialmente en cuenta la integración activa de la dimensión de la igualdad entre mujeres y hombres, con arreglo a lo establecido en la Ley 7/2004, de 16 de julio, gallega para la igualdad de mujeres y hombres.

En cuanto a las disposiciones adicionales, la primera se refiere a los preceptos redactados en conformidad con la ley estatal; la segunda, a las fundaciones sanitarias públicas; la tercera, a las obligaciones de los notarios de comunicar al protectorado el contenido de las escrituras en la constitución y sus modificaciones posteriores; por último, la cuarta se refiere a la aplicación -para las fundaciones reguladas en la presente ley-de las normas previstas en el Plan general de contabilidad para las entidades sin ánimo de lucro, así como las establecidas para elaborar el plan de actuación.

La disposición transitoria fija un plazo para adaptar, cuando proceda, los estatutos de las fundaciones ya constituidas.

Por todo lo expuesto, el Parlamento de Galicia aprobó y yo, de conformidad con el artículo 13.2 (del Estatuto de Galicia y con el artículo 24 de la Ley 1/1983, de 23 de febrero, reguladora de la Xunta y de su presidente, promulgo en nombre del Rey, la Ley de fundaciones de interés gallego.

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto de la ley.*

La presente ley tiene por objeto regular las fundaciones de interés gallego, de competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.26 del Estatuto de autonomía de Galicia.

Artículo 2. *Concepto.*

1. Son fundaciones de interés gallego aquellas organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tengan afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general para Galicia y desarrollen principalmente sus actividades y tengan su domicilio en el territorio de la comunidad autónoma.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado precedente, las fundaciones de interés gallego podrán establecer relaciones instrumentales con terceros en diferente ámbito territorial.

Artículo 3. *Régimen jurídico.*

Las fundaciones de interés gallego se regirán por la voluntad de la persona fundadora, por sus estatutos y, en todo caso, por la ley.

Artículo 4. *Fines y beneficiarios.*

1. Las fundaciones a que se refiere la presente ley deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser: los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo, actos violentos y otros acontecimientos catastróficos, la asistencia social y la inclusión social; fines cívicos, educativos, culturales -y, particularmente, la promoción, fomento y difusión de la lengua y cultura gallegas-, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional de Galicia, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, de promoción de la acción social, de defensa del medio natural de Galicia, y de fomento de la economía social y de desarrollo de la economía productiva de Galicia, de promoción y de atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales, estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico y otros fines de interés general para Galicia que sean de análoga naturaleza.

2. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones cuya finalidad principal sea destinar sus prestaciones al fundador o a los miembros del patronato, a los cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general. No obstante, podrán ser beneficiarios de las actividades de la fundación siempre que formen parte de las colectividades genéricas de personas destinatarias de la finalidad fundacional.

4. No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio cultural gallego o del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias establecidas por la normativa autonómica y estatal, en particular, respecto a los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Artículo 5. *Personalidad jurídica.*

1. Las fundaciones reguladas por la presente ley tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego de la Comunidad Autónoma de Galicia.

2. La inscripción sólo podrá ser denegada, mediante resolución motivada, cuando la escritura de constitución no se ajuste a las prescripciones de la ley.

3. Sólo aquellas entidades inscritas en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego podrán utilizar la denominación de Fundación de Interés Gallego.

Artículo 6. *Denominación.*

1. La denominación de las fundaciones se ajustará a las siguientes reglas:

a) Deberá figurar la palabra «Fundación», y no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra previamente inscrita en los registros de fundaciones.

b) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.

c) No podrá formarse exclusivamente con el nombre de España, de Galicia, de las demás comunidades autónomas o de las entidades locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio de las entidades fundadoras.

d) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador deberá contar con su consentimiento expreso o, en caso de ser incapaz, con el de su representante legal.

e) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales o induzcan a error o confusión respecto a la naturaleza o actividad de la fundación.

f) Se observarán las prohibiciones y reservas de denominación previstas en la legislación vigente.

2. No se admitirá ninguna denominación que incumpla cualquiera de las reglas establecidas en el apartado anterior o conste que coincide o se asemeja con la de una entidad preexistente inscrita en otro registro público o con una denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

Artículo 7. *Domicilio.*

1. Deberán estar domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Galicia las fundaciones de interés gallego que desarrollen principalmente sus actividades dentro de su territorio.

2. Las fundaciones tendrán su domicilio estatutario en el lugar en donde se encuentre la sede de su patronato o bien en el lugar en donde se lleven a cabo principalmente sus actividades.

Artículo 8. *Fundaciones extranjeras.*

1. Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable y desarrollen principalmente sus actividades en el territorio de la comunidad autónoma deberán inscribirse en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego, así como mantener una delegación en su territorio, que constituirá su domicilio a los efectos de la presente ley.

2. La fundación extranjera que pretenda su inscripción deberá acreditar ante dicho registro que ha sido constituida con arreglo a su ley personal.

La inscripción podrá denegarse cuando no se acredite la circunstancia señalada en el párrafo anterior, así como cuando los fines no sean de interés general de acuerdo con el ordenamiento autonómico.

3. Las delegaciones en Galicia de fundaciones extranjeras estarán sometidas al protectorado a que se refiere el capítulo VII de la presente ley, siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones de interés gallego.

4. Las fundaciones extranjeras que contravengan los requerimientos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de «Fundación».

CAPÍTULO II

Constitución de la fundación

Artículo 9. *Capacidad para fundar.*

1. Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean estas públicas o privadas.

2. Las personas físicas requerirán de la capacidad para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación.

3. Las personas jurídicas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a sus estatutos o a la legislación que les sea de aplicación. Las de carácter institucional habrán de contar con el acuerdo expreso de su órgano rector.

4. Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

Artículo 10. *Modalidades de constitución.*

1. La fundación podrá constituirse por actos inter vivos o mortis causa.
2. La constitución de la fundación por acto inter vivos se realizará mediante escritura pública, con el contenido que determina el artículo siguiente.
3. La constitución de la fundación por acto mortis causa se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos en el artículo siguiente para la escritura de constitución.
4. Si en la constitución de una fundación por acto mortis causa el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en que se contengan los demás requisitos exigidos por la presente ley será otorgada por el albacea y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que estos no existieran o contravinieran esta obligación, la escritura será otorgada por el protectorado a que hace referencia el artículo 47 de la presente ley, previa autorización judicial.

Artículo 11. *Escritura de constitución.*

La escritura de constitución de una fundación habrá de contener, al menos, los siguientes extremos:

a) Nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadora, o de los fundadores o fundadoras, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas. En ambos casos, su nacionalidad, domicilio y número de identificación fiscal.
b) La voluntad de constituir una fundación.
c) La dotación, valoración y forma y realidad de su aportación.
d) Los estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las prescripciones del artículo siguiente.
e) La identificación de las personas que integran el patronato, así como su aceptación, en caso de que se efectúe en el momento fundacional.

Artículo 12. *Estatutos.*

1. En los estatutos de la fundación se hará constar:

a) La denominación de la entidad.
b) Los fines fundacionales.
c) Las principales actividades encaminadas al cumplimiento de dichos fines.
d) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que desarrollará principalmente sus actividades.
e) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos a fin de cumplir los fines fundacionales y para determinar las personas beneficiarias.
f) La composición del patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas del cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y de adoptar acuerdos.
g) Las causas de su disolución y el destino de los bienes y derechos resultantes de su liquidación.
h) Cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que la persona fundadora o las personas fundadoras quieran establecer.

2. Toda disposición de los estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad del fundador o fundadora que sea contraria a la ley se considerará por no puesta, salvo que afecte a su validez constitutiva. En este último caso, no procederá inscribir la fundación en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 13. *Dotación de la fundación.*

1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, tendrá que ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros.

Cuando la dotación sea de inferior valor, la persona fundadora deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

2. Si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos, del 25 por cien, y el resto deberá hacerse efectivo en un plazo no superior a cinco años, a contar desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación.

Si la aportación no es dineraria, deberá incorporarse a la escritura de constitución la tasación realizada por un experto independiente.

En uno y otro caso, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el notario autorizante, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que conllevan ejecución.

4. Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por la persona fundadora o por terceras personas, o que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

5. En ningún caso se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos.

Artículo 14. *Fundaciones en proceso de formación.*

1. Otorgada la escritura fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego, el patronato de la fundación realizará, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica.

2. Transcurridos seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que los patronos hubieran instado la inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego, el protectorado dispondrá el cese de los patronos, quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción.

Asimismo, el protectorado procederá a nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

CAPÍTULO III

Gobierno de la fundación

Artículo 15. *Patronato.*

1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de patronato, un órgano de gobierno y de representación de la misma, que adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los estatutos.

2. Corresponde al patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Artículo 16. *Composición del patronato.*

1. El patronato es un órgano colegiado que estará integrado por el número de miembros que determinen sus estatutos, con un mínimo de tres. El patronato contará con un presidente.

2. Al presidente del patronato, que habrá de ser un miembro del mismo, le corresponde presidir las reuniones del patronato y dirigir los debates, así como representar a la fundación ante todo tipo de personas o entidades, salvo en aquellos supuestos concretos en que el

patronato delegue tal representación en alguno de sus miembros u otorgue un poder notarial a tal efecto.

3. Asimismo, el patronato debe nombrar un secretario, cargo que podrá recaer en una persona ajena a aquel, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, y a quien corresponderá la certificación de los acuerdos del patronato con el visto bueno del presidente.

4. El fundador o fundadores que sean personas físicas podrán reservarse con carácter vitalicio el ejercicio de todas las competencias asignadas al órgano de gobierno de la fundación. En este caso, la persona fundadora deberá ejercer sus funciones dando cuenta previamente al patronato. Este podrá ejercer la acción de responsabilidad frente a aquel en los términos establecidos en el artículo 22. En el supuesto de que sean varias las personas fundadoras, se entenderá que actúan siempre mancomunadamente, a non ser que los estatutos o la escritura de constitución de la fundación mencionen otro sistema de administración.

Artículo 17. *Capacidad de los miembros del patronato.*

1. Podrán ser miembros del patronato de la fundación tanto las personas físicas como las jurídicas.

2. Las personas físicas que sean miembros del patronato deberán tener plena capacidad de obrar, no pudiendo estar inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.

3. Los miembros del patronato que sean personas jurídicas deberán nombrar a la persona o personas físicas que los representen, de acuerdo con sus normas de funcionamiento, debiendo dejar constancia de su aceptación en las formas previstas en el artículo 19 de la presente ley.

4. El cargo de miembro del patronato que recaiga en una persona física deberá ser ejercido personalmente. No obstante, podrá actuar en su nombre y representación otro miembro del patronato designado por él. Esta actuación será siempre para actos concretos y habrá de ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el representado formule por escrito.

5. En el supuesto de que el miembro del patronato lo sea por razón del cargo que ocupe, podrá actuar en su nombre la persona a la que legalmente corresponda su sustitución.

Artículo 18. *Delegación y apoderamientos.*

1. Salvo prohibición expresa de los estatutos de la fundación, el patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, con funciones mancomunadas, solidarias o colegiadas según se determinen. No serán delegables, en ningún caso:

a) La aprobación de las cuentas anuales y del plan de actuación.
b) La modificación de los estatutos.
c) El acuerdo de fusión, extinción o liquidación de la fundación.
d) Todos aquellos actos que requieran autorización del protectorado.

2. Siempre que el volumen de gestión o cualquier otra circunstancia lo aconseje, el patronato podrá acordar constituir comisiones formadas por el número de miembros del patronato que determine y con la denominación que crea conveniente. En dichas comisiones podrán delegarse las funciones y competencias que el patronato considere oportuno, con las limitaciones previstas en el apartado 1 de este artículo.

3. El patronato, si así lo prevén los estatutos, podrá crear otros órganos, como consejos asesores y de estudio, para el mejor desarrollo de las funciones que le correspondan, con las excepciones previstas en el apartado 1 de este artículo. La constitución de estos órganos deberá notificarse al protectorado.

4. Asimismo, el patronato podrá otorgar o revocar poderes generales y especiales, salvo que los estatutos dispongan lo contrario.

5. En el Registro de Fundaciones de Interés Gallego deberán inscribirse los nombramientos y ceses de los miembros del patronato, las delegaciones, los apoderamientos generales y su revocación, así como los órganos creados al amparo de los apartados segundo y tercero de este artículo, conforme a las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 19. *Aceptación.*

1. Los miembros del patronato iniciarán su gestión después de haber aceptado el cargo. Tal aceptación se formalizará de alguna de las formas siguientes:

a) En la propia carta fundacional o en escritura pública independiente.
b) En documento privado, con firma legitimada por un fedatario público.
c) Mediante comparecencia realizada a tal efecto en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.
d) Ante el patronato, acreditándose mediante certificación expedida por el secretario con el visto bueno del presidente.

2. En todo caso, la aceptación se notificará formalmente al protectorado y se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 20. *Duración del cargo de patrono.*

El cargo de patrono tendrá la duración que se establezca en los estatutos o carta fundacional.

Artículo 21. *Derechos y deberes de los miembros del patronato.*

1. Son derechos de los miembros del patronato:

a) Recibir la convocatoria que contenga el orden del día y asistir a las reuniones de los órganos de que formen parte.
b) Ejercer su derecho de voto.
c) Obtener la información precisa para el cumplimiento de sus funciones.

2. Son deberes de los miembros del patronato, además de los que los estatutos puedan establecer, los siguientes:

a) Cumplir y hacer cumplir fielmente los fines fundacionales, con arreglo a lo dispuesto en la presente ley, la legislación estatal aplicable y los estatutos de la fundación.
b) Administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo plenamente el rendimiento, la utilidad y la productividad de los mismos, según los criterios económico-financieros de un buen gestor.
c) Asistir a las reuniones del patronato y velar por la legalidad de los acuerdos que en las mismas se adopten.
d) Realizar los actos necesarios para inscribir la fundación en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 22. *Responsabilidad de los patronos.*

1. Los patronos deberán desempeñar su cargo con la diligencia de un representante leal.
2. Los patronos responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos, o por los actos realizados sin la diligencia con que deben desempeñar el cargo. Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían la existencia del mismo o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.
3. La acción de responsabilidad se iniciará, ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación, por:

a) El propio órgano de gobierno de la fundación, previo acuerdo motivado, en cuya adopción no participará el patrono o patronos afectados.
b) El protectorado, en los términos establecidos en el artículo 47.
c) Los patronos disidentes o ausentes, en los términos del apartado 2 de este artículo, así como la persona fundadora cuando no fuera patrono.

Artículo 23. *Gratuidad del cargo de patrono.*

1. Los miembros del patronato ejercerán su cargo gratuitamente, sin que puedan percibir retribución alguna, ni en dinero ni en especie, por desempeñar sus funciones. No obstante, tendrán derecho a ser resarcidos de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

2. Salvo que la persona fundadora dispusiera lo contrario, el patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos miembros del patronato que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato, dando cuenta de ello al protectorado en el plazo máximo de un mes.

Artículo 24. *Sustitución, cese y suspensión del cargo de patronos.*

1. La sustitución de los patronos se producirá en la forma prevista en los estatutos. Cuando ello no fuera posible se procederá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 de la presente ley, quedando facultado el protectorado, hasta que la modificación se produzca, para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación.

2. Si el número de patronos fuera en algún momento inferior a tres, los subsistentes, en un plazo de treinta días, deberán restablecer el número mínimo de patronos o, en los diez días siguientes a finalizar dicho plazo, deberán comunicárselo al protectorado, que podrá ejercer cualquiera de las siguientes opciones:

a) Concederle un plazo nuevo al patronato para que restablezca el número de sus miembros.

b) Completar por si mismo el número mínimo de patronos.

c) Instar la extinción de la fundación, sólo si se apreciara su inviabilidad.

3. Si en algún momento de la vida de la fundación faltaran todos los miembros del patronato, por cualquier causa, el protectorado, cuando conozca esto, deberá nombrar nuevos patronos o bien instar la extinción de la fundación.

4. El cese de los patronos de una fundación se producirá en los supuestos siguientes:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento de la persona física, así como por extinción de la persona jurídica.

b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo establecido en la ley.

c) Por cese en el cargo en razón del cual fueron nombrados los miembros del patronato.

d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia prevista en el apartado 1 del artículo 22, si así se declara por resolución judicial.

e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad por los actos mencionados en el artículo 22.2 de la presente ley.

f) Por haber transcurrido seis meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que se hubiera instado la inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

g) Por haber transcurrido el periodo de su mandato, si fueron nombrados por tiempo determinado.

h) Por renuncia, que podrá llevarse a cabo por cualquiera de los medios y mediante los trámites previstos para la aceptación.

i) Por las causas establecidas válidamente para el cese en los estatutos.

5. La suspensión de los patronos podrá ser acordada cautelarmente por el juez cuando se interponga contra ellos la acción de responsabilidad.

6. La sustitución, el cese y la suspensión de los patronos se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 25. *Gestión de la fundación.*

Dentro de los límites establecidos en la presente ley, el patronato, si así está previsto en sus estatutos, podrá encargar el ejercicio de la gestión ordinaria o administrativa de sus

actividades a un gerente o cargo semejante, que podrá ser una persona física o jurídica, pero siempre con solvencia técnica acreditada al respecto, y con la remuneración ajustada a las funciones desempeñadas.

CAPÍTULO IV

Régimen económico de la fundación

Artículo 26. *Patrimonio de las fundaciones.*

El patrimonio de la fundación está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.

Artículo 27. *Administración y disposición del patrimonio.*

La administración y disposición del patrimonio de las fundaciones corresponde al patronato y se hará con arreglo a lo estipulado en sus estatutos y con sujeción a lo establecido en la presente ley y demás disposiciones aplicables.

Artículo 28. *Publicidad del patrimonio.*

Los bienes o derechos que integran el patrimonio de las fundaciones deberán figurar a su nombre y constar en sus inventarios.

Los que sean susceptibles de inscripción se inscribirán en los registros correspondientes.

Los fondos públicos y los valores mobiliarios deberán ser depositados a su nombre en establecimientos financieros. El órgano de gobierno promoverá, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran su patrimonio en los registros públicos correspondientes.

Artículo 29. *Enajenación y gravamen.*

1. La enajenación y gravamen de los bienes y derechos que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, así como aquellos cuyo importe, con independencia de su objeto, sea superior al 20 por cien del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, deberán ser comunicados por el patronato al protectorado en el plazo máximo de un mes, a contar desde el día siguiente a su realización.

Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales cuando tal vinculación está contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea del fundador, del patronato de la fundación o de la persona física o jurídica, pública o privada, que realice una contribución voluntaria a la fundación, y siempre respecto a los bienes y derechos aportados o en que se materialicen las contribuciones percibidas.

Asimismo, la vinculación a que se refiere el párrafo anterior podrá realizarse por resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial.

2. Las restantes enajenaciones o gravámenes se harán constar anualmente en la memoria presentada al protectorado.

3. Las enajenaciones o gravámenes a que se refiere este artículo se harán constar anualmente en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego al término del ejercicio económico.

4. El protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos cuando los acuerdos del patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en la ley.

Artículo 30. *Herencias y donaciones.*

1. La aceptación de herencias por la fundación se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1024 del Código civil.

2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas serán comunicadas por el patronato al protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo este ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos si los actos del patronato son lesivos para la fundación, en los términos previstos en la presente ley.

CAPÍTULO V

Funcionamiento y actividad de la fundación

Artículo 31. *Principios de actuación de las fundaciones.*

Las fundaciones deberán actuar de acuerdo con los principios siguientes:

a) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con esta ley y los estatutos de la fundación, a sus fines fundacionales.
b) Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.
d) Respetar el código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro.

Artículo 32. *Funcionamiento.*

1. La organización, funcionamiento y régimen de adopción de acuerdos de las fundaciones se ajustarán a lo dispuesto en sus estatutos y, en su caso, a las normas de régimen interno que a tal efecto apruebe su órgano de gobierno, con sujeción a lo preceptuado en el ordenamiento jurídico vigente.
2. Las fundaciones deberán contar con un libro de actas que recoja las actas de las reuniones del patronato y de las comisiones que tengan delegadas funciones y competencias de este, firmadas por el secretario y con el visto bueno del presidente. El libro de actas deberá estar legalizado en los términos establecidos en el apartado 7 del artículo 36.

Artículo 33. *Financiación.*

1. La fundación podrá ser financiada por cualquier medio lícito.
2. La fundación, para el desarrollo de sus actividades, se financiará con los rendimientos que provengan de su patrimonio y, en su caso, con aquellos otros procedentes de las ayudas, subvenciones, donaciones, herencias y legados, realizados por personas físicas o jurídicas, sean públicas o privadas.
3. Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.
Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los apartados siguientes.
4. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las cuales no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberá comunicárselo al protectorado en cuanto tal circunstancia se produzca. Asimismo, las fundaciones con participación igual o superior al 20 por cien en estas sociedades deberán informar al protectorado, a través de la memoria anual, de dicha participación.
5. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las cuales deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación, salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en que quede limitada la responsabilidad de la fundación.
6. A tal efecto, se entiende por participación mayoritaria aquella que represente más del 50 por cien del capital social o de los derechos de voto, por el que se computarán tanto las participaciones mayoritarias que se adquieran en un único acto como las adquisiciones

sucesivas de participaciones minoritarias cuya acumulación dé lugar a que la fundación ocupe una posición dominante en la sociedad de que se trate.

Artículo 34. *Obtención de ingresos.*

Las fundaciones podrán obtener ingresos por las actividades que desarrollen o los servicios que presten a sus beneficiarios, siempre que:

a) No desvirtúe el interés general para la comunidad autónoma.
b) No sean contrarios a la voluntad fundacional.
c) No implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios.

Artículo 35. *Destino de los ingresos de las fundaciones.*

1. A la realización de los fines fundacionales deberá destinarse al menos el 70 por cien de las rentas e ingresos obtenidos, por cualquier título o causa, después de haber deducido los gastos realizados para la obtención de tales rentas e ingresos.

2. Para calcular los gastos realizados para la obtención de las rentas e ingresos a que se refiere el apartado anterior podrá deducirse, en su caso, la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, excluyendo de dicho cálculo los gastos realizados para cumplir los fines estatutarios.

3. Deberá destinarse a incrementar la dotación o las reservas, según el acuerdo del patronato, el resto de rentas e ingresos que no deban destinarse a cumplir la obligación establecida en el apartado 1 de este artículo, una vez deducidos los gastos de administración, cuya cuantía máxima se determinará reglamentariamente.

Los gastos de administración serán aquellos directamente ocasionados a los órganos de gobierno por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y a los que los miembros del patronato tienen derecho a ser reembolsados por desempeñar su cargo, según lo dispuesto en la presente ley.

4. Para el cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el apartado 1 de este artículo no se incluirán las contribuciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial, en el momento de la constitución o en un momento posterior, ni las ganancias obtenidas en la transmisión de bienes o derechos afectados a la dotación fundacional, siempre que se reinviertan en bienes dotacionales.

Asimismo, no se incluirán los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los cuales la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en que concurra dicha circunstancia.

5. El plazo máximo previsto para cumplir la obligación contenida en el apartado 1 de este artículo será de cuatro ejercicios económicos a partir del momento de su obtención, siendo el inicial el siguiente a aquel en que se han generado.

Artículo 36. *Contabilidad.*

1. Las fundaciones llevarán una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales.

2. El patronato de la fundación elaborará, en referencia al anterior ejercicio económico, las cuentas anuales, que comprenden el balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria. Estos documentos forman una unidad y han de ser redactados con claridad, mostrando la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación. El ejercicio económico coincidirá con el año natural, a no ser que en los estatutos se establezca un período anual diferente.

En el balance de situación se expresarán los bienes y derechos que conforman el activo de la entidad y las obligaciones y fondos propios que forman su pasivo.

La cuenta de resultados comprenderá los ingresos y gastos del ejercicio y, por diferencia, su resultado.

La memoria completará, ampliará y comentará la información contenida en el balance de situación y en la cuenta de resultados, relativa al último ejercicio cerrado, debiendo incluir:

a) Una descripción de las actividades fundacionales realizadas, en los términos que reglamentariamente se desarrollen.

b) Un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente, donde conste la valoración de los bienes, los derechos y las obligaciones de la fundación integrantes de su balance.

c) El detalle del grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 35 de la presente ley.

d) Información relativa a la liquidación del plan de actuación del ejercicio finalizado, donde se especifique el grado exacto de cumplimiento del mismo, diferenciando entre ingresos y gastos, y describiendo los recursos empleados, su procedencia, el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas y los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para el cumplimiento de la finalidad fundacional.

e) Información sobre las variaciones patrimoniales y los cambios en los órganos de gobierno, dirección y representación de la fundación durante el ejercicio.

f) El cuadro de financiación.

g) El detalle de las sociedades participadas, con indicación del porcentaje de participación.

3. Los documentos referidos a las cuentas anuales habrán de elaborarse siguiendo los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del Plan general de contabilidad para las entidades sin fines lucrativos.

4. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de la actividad mercantil.

5. En los términos que se determinen reglamentariamente podrá establecerse un modelo simplificado de contabilidad de aquellas fundaciones en que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.

b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea inferior a 150.000 euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.

6. La contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de comercio, cuando realicen actividades económicas, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos previstos en el citado código para la sociedad dominante.

7. Los libros que deberán llevar las fundaciones, descritos en el apartado 1 de este artículo, tienen que ser legalizados por el Registro de Fundaciones de Interés Gallego. Estos libros podrán legalizarse antes de ser utilizados o bien después de haber realizado los asientos y anotaciones por procedimientos informáticos y otros pertinentes. En este último caso, tienen que legalizarse dentro del plazo de presentación de las cuentas anuales del año correspondiente.

Artículo 37. *Auditoría.*

1. Se someterán a auditoría externa las cuentas anuales de las fundaciones cuando, durante dos ejercicios consecutivos, concurran en la fecha de cierre de las mismas, al menos, dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas de activo sea superior a 2.400.000 euros.

b) Que el importe neto del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.

c) Que el número de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

d) Que el valor de las ventas y de los gravámenes de bienes y derechos de la fundación realizados durante el ejercicio económico supere el 50 por cien del valor total de su patrimonio.

2. Las fundaciones que se encuentren en el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión cumplirán lo dispuesto en el apartado anterior si reúnen, en el momento del cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las cuatro circunstancias que se especifican.

3. También se someterán a auditoría externa aquellas cuentas que, a juicio del patronato de la fundación o del protectorado, presenten circunstancias especiales que lo aconsejen con relación a la cuantía del patrimonio o al volumen de gestión. En el supuesto de que sea el protectorado el que solicite la realización de la auditoría externa de las cuentas anuales de la fundación, deberá emitir una justificación en donde conste el motivo de la misma, y nombrará auditores de acuerdo con lo establecido reglamentariamente.

4. La auditoría se contratará y realizará conforme establece la Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas, y la legislación complementaria, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que se les entregaran las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría.

5. Estos informes se presentarán al protectorado tras su emisión o junto con la presentación de las cuentas anuales. El protectorado, previo examen y comprobación de su adecuación a la normativa vigente, las depositará en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 38. *Aprobación y presentación de las cuentas.*

1. Las cuentas anuales serán aprobadas por el patronato dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio, siendo firmadas por el presidente o persona a la cual, conforme a los estatutos de la fundación o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno, le corresponda formularlas.

2. Las cuentas anuales se presentarán al protectorado en el plazo de los veinte días hábiles, a contar desde su aprobación por el patronato, acompañadas de certificación del secretario. En su caso, se aportará el informe de la auditoría.

3. No podrán percibir subvenciones ni ayudas públicas de la Xunta de Galicia aquellas fundaciones que no cumplan con la obligación de presentar las cuentas al protectorado.

4. Para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la documentación presentada, el protectorado podrá, en cualquier momento, dirigir requerimientos al patronato de la fundación para que, en el plazo señalado, aporte la documentación acreditativa correspondiente.

5. El protectorado, tras examinar y comprobar su adecuación formal a la normativa vigente, las depositará en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados, en los términos establecidos reglamentariamente.

6. El protectorado, en la forma establecida en el artículo 50, tiene que solicitar de la autoridad judicial que ordene la intervención temporal de la fundación que no presente las cuentas anuales durante dos ejercicios consecutivos. Mientras que la autoridad judicial no dicte resolución al respecto, el protectorado no puede inscribir documento alguno relativo a la fundación que se le presente, salvo el cese de patronos, la revocación de delegaciones de facultades, la revocación o renuncia de poderes, la extinción de la fundación, los nombramientos de liquidadores y los asientos ordenados por la autoridad judicial.

7. La obligación de presentar las cuentas anuales al protectorado, su anotación posterior y el depósito en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego se establecerá, con independencia de la obligación de depositar las mencionadas cuentas en el registro mercantil, en los casos en que así lo disponga la regulación del mismo.

Artículo 39. *Plan de actuación.*

1. El patronato elaborará y remitirá al protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos, las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente, una previsión de las partidas de ingresos y gastos calculados y una memoria explicativa del mismo plan de actuación.

2. Este plan de actuación deberá presentarse al protectorado acompañado de la certificación de aprobación por parte del patronato de la fundación, que las depositará en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 40. *Autocontratación.*

Los miembros del patronato podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, dando cuenta al protectorado.

CAPÍTULO VI

Modificación de los estatutos. Fusión, escisión y extinción de la fundación

Artículo 41. *Modificación de los estatutos.*

1. El patronato podrá acordar la modificación de los estatutos de la fundación siempre que resulte conveniente en interés de la misma, salvo que la persona fundadora lo haya prohibido.
2. Cuando las circunstancias que presidieron la constitución de la fundación hayan variado, de manera que esta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus estatutos, el patronato deberá acordar la modificación de los mismos, salvo que para este supuesto el fundador haya previsto la extinción de la fundación.
3. Si el patronato no da cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior, el protectorado lo requerirá para que lo cumpla, solicitando en caso contrario de la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de estatutos requerida.
4. La modificación o nueva redacción de los estatutos habrá de ser formalizada en escritura pública e inscrita en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego. La modificación de la nueva redacción de los estatutos acordada por el patronato tendrá que ser comunicada al protectorado, que sólo podrá oponerse por razones de legalidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde la citada notificación.

Artículo 42. *Fusión.*

1. Las fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse después de haberlo acordado los respectivos patronatos, lo que se comunicará al protectorado, aportando una memoria acreditativa de las circunstancias que aconsejan la fusión frente a otras posibles alternativas e informando de las condiciones pactadas con las fundaciones afectadas.
2. La fusión de fundaciones responderá a la conveniencia de cumplir mejor los fines fundacionales y podrá realizarse por:

a) La absorción de otra u otras que se extinguen.
b) La creación de una nueva fundación, a la que se transmitirán en bloque los patrimonios de las fusionadas que se extinguen.

3. El protectorado podrá oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante un acuerdo motivado, en el plazo máximo de un mes, que comenzará a contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas. El protectorado podrá comunicar en cualquier momento, dentro de este plazo y de forma expresa, su conformidad al acuerdo de fusión.
4. La fusión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego. Dicha escritura pública contendrá los estatutos de la fundación resultante de la fusión, así como la identificación de los miembros de su primer patronato. Si de la fusión resulta una nueva fundación cuya inscripción constitutiva corresponda inscribir en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego, deberán efectuarse simultáneamente las inscripciones de extinción por fusión y de constitución de la nueva entidad.
5. Cuando una fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el protectorado podrá requerirla para que se fusione con otra de fines análogos que haya manifestado ante el protectorado su voluntad favorable a dicha fusión, siempre que el fundador no lo hubiera

prohibido. Frente a la oposición de aquella, el protectorado podrá solicitar a la autoridad judicial que ordene la referida fusión.

Artículo 43. *Escisión.*

1. La escisión o creación de otra u otras fundaciones mediante la segregación de una parte o de varias partes de su patrimonio, que se transmite a otra u otras fundaciones, exige que no conste la voluntad contraria del fundador y que se justifique el mejor cumplimiento de los fines fundacionales de la escindida.

2. La escisión con creación de una nueva fundación requerirá el acuerdo motivado del patronato, lo que se comunicará al protectorado, y el cumplimiento de lo previsto en la presente ley para constituir una fundación.

3. La escisión con transmisión de lo escindido a otra u otras fundaciones ya existentes requiere el acuerdo motivado de los patronatos respectivos, el otorgamiento de la escritura pública, la autorización del protectorado y la inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

4. En cualquier caso de escisión, el protectorado podrá oponerse por razones de legalidad y mediante un acuerdo motivado en el plazo máximo de un mes, que comenzará a contar desde que se le haya notificado el acuerdo de escisión. El protectorado podrá comunicar en cualquier momento, dentro de dicho plazo y de forma expresa, su conformidad con el acuerdo de escisión.

Artículo 44. *Causas y formas de extinción.*

1. La fundación se extinguirá:

a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se hubiera realizado íntegramente el fin fundacional.

c) Cuando sea imposible realizar el fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 41 y 42 de la presente ley.

d) Cuando así resulte de la fusión y de la escisión a que se refieren los artículos anteriores.

e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos.

f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

2. En el supuesto del apartado 1.a), la fundación se extinguirá de pleno derecho.

3. En los supuestos de los apartados 1.b), c) y e), la extinción de la fundación requerirá el acuerdo del patronato ratificado por el protectorado. Si no hubiera acuerdo del patronato o este no fuera ratificado por el protectorado, la extinción de la fundación requerirá la resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el protectorado o el patronato, según los casos.

4. En el supuesto del apartado 1.d), se requerirá que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 42 y 43 de la presente ley.

5. En el supuesto del apartado 1.f), se requerirá una resolución judicial motivada.

6. El acuerdo de extinción o, en su caso, la resolución judicial se inscribirán en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 45. *Destino de los bienes en caso de extinción.*

1. A los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador o decidido por el patronato cuando tenga reconocida esta facultad en la carta fundacional.

2. Si no existiera previsión del fundador ni facultad del patronato, corresponderá al protectorado destinar tales bienes y derechos a las fundaciones, entidades no lucrativas privadas o entidades públicas que persigan fines de interés general, que desarrollen principalmente sus actividades en Galicia y tengan afectados sus bienes, incluso en el supuesto de disolución, a la consecución de tales fines.

Artículo 46. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, salvo en los supuestos en que tenga lugar a consecuencia de una fusión, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, el cual deberá ser realizado por el patronato con el control y asesoramiento del protectorado. En caso de inexistencia del patronato, el protectorado designará de oficio a los liquidadores.

2. El patronato-como órgano de liquidación-deberá realizar las siguientes actuaciones:

a) Confección del inventario y balance de situación de la fundación en la fecha de inicio del procedimiento de liquidación.

b) Finalización de las operaciones de gestión que estaban iniciadas al acordar la extinción, así como de nuevas que hayan de llevarse a cabo con las limitaciones previstas.

c) Cobro de créditos pendientes, cancelación de deudas con los acreedores de todo tipo y por el orden de prelación establecida.

d) Cualesquiera otras actuaciones que sean convenientes o necesarias para los interesados en el procedimiento.

3. El protectorado podrá solicitar al órgano de liquidación información periódica del proceso e información adicional de la documentación facilitada, debiendo impugnar ante el juez o tribunal competente los actos de liquidación que considere contrarios al ordenamiento o a los estatutos, previo requerimiento de enmienda en los casos en que se dé esta posibilidad.

4. Aprobadas las actuaciones de liquidación por el patronato y adjudicado el haber resultante, de acuerdo con lo previsto en el artículo anterior, estas serán comunicadas al protectorado, quien verificará las cancelaciones y promoverá las inscripciones que procedan, entre ellas la extinción de la fundación, en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

CAPÍTULO VII

El protectorado

Artículo 47. *El protectorado.*

1. El protectorado es el órgano administrativo de asesoramiento, apoyo técnico y control de las fundaciones que velará por el ejercicio correcto del derecho de fundación y por la legalidad de su constitución y funcionamiento.

2. El protectorado será ejercido por los departamentos de la Xunta de Galicia que tengan atribuidas las competencias correspondientes a los fines de las fundaciones. Si las competencias sobre los fines fundacionales estuvieran atribuidas a varios departamentos de la Xunta de Galicia, el protectorado será ejercido por el departamento competente en materia de fundaciones.

3. El protectorado ejerce las funciones que le atribuye la presente ley y demás legislación aplicable, respecto a las fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego.

Artículo 48. *Funciones.*

1. Son funciones del protectorado:

a) Asesorar a las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución sobre la normativa aplicable a dicho proceso y a las fundaciones ya inscritas sobre aquellas cuestiones que se refieren tanto a su régimen jurídico, económico-financiero y contable como a las actividades que es necesario realizar en cumplimiento de sus fines.

b) Informar sobre la adecuación y suficiencia de la dotación y sobre la idoneidad de los fines de las fundaciones en proceso de constitución.

c) Velar por el cumplimiento adecuado de los fines fundacionales de acuerdo con la voluntad del fundador y teniendo en cuenta la consecución del interés general, así como interpretar, suplir e integrar la voluntad del fundador cuando fuera necesario, conforme a la presente ley.

d) Velar por la integridad, la suficiencia y el rendimiento del patrimonio fundacional y verificar si los recursos económicos de las fundaciones han sido aplicados para cumplir los

fines fundacionales, en los términos previstos en los estatutos y en la legislación vigente, pudiendo solicitar del patronato la información necesaria a tal efecto.

e) Difundir la existencia y las actividades de las fundaciones.

f) Ejercer provisionalmente las funciones del patronato si por cualquier motivo faltaran todas las personas llamadas a integrarlo, así como en los supuestos de intervención temporal acordados por el órgano judicial competente designar a nuevos miembros del patronato o, en los casos establecidos en la legislación, instar a la extinción de la fundación.

g) Ejercer la acción de responsabilidad de los miembros del patronato en los supuestos establecidos en la presente ley.

h) Garantizar la legalidad de las modificaciones estatutarias, fusiones y extinciones de las fundaciones, instando, en su caso, las acciones judiciales correspondientes.

i) Impugnar los actos y acuerdos del patronato contrarios al ordenamiento jurídico vigente, a lo establecido en los estatutos o al interés general.

j) Controlar el proceso de liquidación de las fundaciones.

k) Procurar la utilización efectiva y adecuada de la denominación «Fundación» y denunciar, en su caso, ante la autoridad competente su utilización por otra clase de entidades.

l) Resolver las solicitudes de autorización o aprobación que, con arreglo a lo dispuesto en la presente ley, la precisen.

m) Cooperar, al servicio del interés general y de la sociedad civil, con las asociaciones de fundaciones u otros entes análogos.

n) Cualesquiera otras funciones que se le atribuya en la presente ley y ordenamiento jurídico vigente.

En el ejercicio de las funciones a que se refieren los apartados anteriores se solicitará asesoramiento al Servicio de Igualdad cuando fuera necesario o conveniente a los efectos de integrar activamente la dimensión de la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, y, especialmente, cuando las funciones de protectorado se ejerzan respecto a una fundación entre cuyas finalidades se encuentre el respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres.

2. En todo caso, el protectorado está legitimado para ejercer la correspondiente acción de responsabilidad por los actos relacionados en el artículo 22.2 y para instar el cese de los miembros del patronato en el supuesto previsto en el apartado d) del artículo 24.4.

Asimismo, está legitimado para impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

3. Si el protectorado aprecia la existencia de indicios de ilicitud penal en la actividad de una fundación, remitirá testimonio al ministerio fiscal u órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a la fundación interesada.

Artículo 49. *Régimen de las autorizaciones.*

1. Las autorizaciones que, de acuerdo con la presente ley, corresponda efectuar al protectorado se entenderán concedidas si non se recibiera resolución expresa en el plazo de un mes, a contar desde la presentación de la solicitud. El plazo para resolver se interrumpirá cuando la solicitud no reúna los requisitos necesarios o no se presente debidamente documentada y el protectorado así lo considere mediante acto motivado que notificará al patronato. El plazo comenzará a contar de nuevo desde el momento en que tales defectos u omisiones fueran subsanados.

2. Los certificados que deba emitir el protectorado en el curso de los diferentes procedimientos, así como los de acreditación de todo tipo de hechos y circunstancias que soliciten los interesados, deberán expedirse en el plazo de diez días desde la recepción de la solicitud.

Artículo 50. *Intervención temporal.*

1. Si el protectorado advirtiera una irregularidad grave en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, requerirá del patronato, una vez oído este, la adopción de las medidas que considere pertinentes para la corrección de la misma.

2. Si el requerimiento a que se refiere el apartado anterior no fuera atendido en el plazo que al efecto se señale, el protectorado podrá solicitar a la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del patronato, la intervención temporal de la fundación. Autorizada judicialmente la intervención de la fundación, el protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del patronato durante el tiempo que determine el juez. La intervención quedará alzada al finalizar el plazo establecido, salvo que se acceda a prorrogarla mediante una nueva resolución judicial.

3. La resolución judicial que acuerde la intervención temporal de la fundación se inscribirá en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego. Asimismo, será inscrita la demanda que se interponga para solicitar aquella.

Artículo 51. *Recursos.*

Los acuerdos del protectorado sujetos a derecho administrativo serán recurribles en vía administrativa y, en su caso, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

CAPÍTULO VIII

El Registro de Fundaciones de Interés Gallego

Artículo 52. *Registro de fundaciones.*

1. El Registro de Fundaciones de Interés Gallego será único para toda la Comunidad Autónoma de Galicia y estará adscrito a la consejería competente en materia de fundaciones.

Sin perjuicio de la unicidad a que se refiere el párrafo anterior, el registro contará con tantas secciones como departamentos integren la Xunta de Galicia, en cada uno de los cuales se llevará un registro auxiliar.

2. La estructura y funcionamiento del Registro de Fundaciones de Interés Gallego, así como los plazos de inscripción, serán determinados reglamentariamente.

3. La inscripción de las fundaciones, que deberá contener los requisitos exigidos en el artículo 11 de la presente ley, requerirá, en todo caso, un informe favorable del protectorado, en cuanto a la idoneidad de los fines de interés gallego y a la determinación de la suficiencia de la dotación.

4. Serán funciones del registro:

a) La inscripción de las fundaciones declaradas de interés gallego y de los actos inscribibles descritos en el artículo 54 de la presente ley y demás normativa vigente.

b) El depósito y archivo de la documentación a que se refiere la presente ley y sus normas reglamentarias.

c) La legalización de los libros que hayan de llevar las fundaciones reguladas en la presente ley.

d) Comunicar al registro de fundaciones de competencia estatal, para constancia y publicidad general, las inscripciones de constitución de fundaciones o, en su caso, de extinción de las mismas.

e) Cualesquiera otras funciones que se le atribuyan reglamentariamente.

Artículo 53. *Principios registrales.*

1. El Registro único de Fundaciones de Interés Gallego será público. La publicidad de los actos inscritos se hará efectiva mediante la certificación de los asientos expedida por el responsable del registro, mediante nota simple informativa o copia compulsada de los asientos y documentos depositados en el registro. Sólo las certificaciones tendrán carácter de documento público.

2. Los documentos originales depositados y los archivados podrán ser consultados previa identificación del solicitante y acreditación de su interés, con arreglo a lo previsto en la normativa vigente en materia de protección de datos.

3. Los actos inscritos en el registro se presumen válidos y el protectorado los considerará para fundamentar sus decisiones. Respecto a los documentos depositados y a los archivados que no causaran inscripción tan sólo se presumirá su regularidad formal.

4. Los actos sujetos a inscripción en el registro y no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume mientras no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito.

5. Todas las actividades registrales podrán hacerse en cualquiera de los dos idiomas oficiales en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.

6. Cuando el registro encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de una fundación, este dictará una resolución motivada, remitiendo toda la documentación al ministerio fiscal u órgano jurisdiccional competente. Asimismo, comunicará esta circunstancia a la fundación interesada, quedando suspendido el procedimiento de inscripción hasta que sea dada una resolución judicial firme.

7. En el registro se llevará una sección de denominaciones, por lo que se informará de las que vayan adoptando las fundaciones inscritas en el Registro Estatal de Fundaciones, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 36.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

8. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de otros registros públicos existentes.

Artículo 54. *Actos inscribibles.*

En el Registro único de Fundaciones de Interés Gallego debe dejarse constancia de los actos y documentos siguientes:

a) La carta fundacional.

b) Los estatutos y acuerdos de modificación.

c) El nombramiento, suspensión, cese y renuncia de los miembros del patronato y, si procede, de los liquidadores.

d) Las delegaciones de facultades, su revocación y los apoderamientos generales.

e) La constitución, modificación, fusión, escisión y extinción de fundaciones.

f) La adquisición, enajenación, gravamen y arrendamiento de bienes en los supuestos establecidos en la presente ley.

g) La delegación de las fundaciones sometidas a otra legislación que actúan en Galicia.

h) Las acciones de responsabilidad contra los miembros del patronato y la resolución judicial correspondiente.

i) Con carácter preventivo, las intervenciones temporales y las solicitudes de intervención temporal sobre las fundaciones, las cuales serán canceladas automáticamente en caso de ser concedidas o denegadas por parte de la autoridad judicial.

j) Cualquier otro que se establezca en la presente ley, su normativa de desarrollo y el ordenamiento jurídico vigente.

k) La prórroga de fundaciones constituidas por un plazo determinado.

Artículo 55. *Obligatoriedad de la inscripción.*

La inscripción en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego es obligatoria para todas las fundaciones definidas en el artículo 2 y para las extranjeras que tengan una delegación abierta en esta comunidad.

CAPÍTULO IX

Del Consejo Superior de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Galicia

Artículo 56. *Consejo Superior de Fundaciones.*

1. Se crea el Consejo Superior de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Galicia, adscrito a la consejería competente en materia de fundaciones, como órgano consultivo.

2. Reglamentariamente se establecerá la estructura y composición del Consejo Superior de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Galicia, en el que estarán representadas la Administración de la Xunta de Galicia y las fundaciones objeto de la presente ley, atendiendo a la existencia de asociaciones de fundaciones con implantación en Galicia.

Artículo 57. *Funciones.*

Serán funciones del Consejo Superior de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Galicia:

a) Asesorar, informar y dictaminar, cuando así se solicite, sobre cualquier disposición legal o reglamentaria que afecte directamente a las fundaciones.
b) Formular las propuestas que considere convenientes, en este ámbito, a la consejería competente en materia de fundaciones.
c) Planificar y proponer las actuaciones necesarias para promover y fomentar las fundaciones de interés gallego.
d) Las demás funciones que puedan atribuirle las disposiciones vigentes.

CAPÍTULO X

De las fundaciones del sector público de Galicia

Artículos 58 a 63.

(Derogados)

Disposición adicional primera.

El contenido de los artículos 2.1, 5 al 15, 22, 24, 26, 30, 41, 42.1.4 y 5, 44, 47.1, 48.2, 50 y 53.8 de la presente ley están redactados en conformidad con los preceptos de aplicación general de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Disposición adicional segunda.

Sin perjuicio de su condición de fundaciones del sector público de Galicia, las fundaciones públicas sanitarias a que se refiere la Ley 7/2003, de 9 de diciembre, de ordenación sanitaria de Galicia, seguirán regulándose por su normativa específica, por lo que les será de aplicación lo establecido en el capítulo X de la presente ley con carácter supletorio.

Disposición adicional tercera.

Los notarios deberán comunicar al protectorado el contenido de las escrituras, en lo referente a la constitución de las fundaciones y a sus modificaciones posteriores, mediante la remisión de copia simple de las citadas escrituras.
En caso de que la fundación se constituyera en testamento, la referida obligación será cumplida cuando el notario habilitado conociera el fallecimiento del testador.

Disposición adicional cuarta.

Serán de aplicación a las fundaciones reguladas en la presente ley las normas de adaptación del Plan general de contabilidad para las entidades sin ánimo de lucro y las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades.

Disposición transitoria única.

1. En el plazo de dos años, a contar desde la entrada en vigor de la presente ley, las fundaciones ya constituidas y que se encuentren en el ámbito de aplicación de esta ley deberán adaptar sus estatutos, cuando proceda, a lo dispuesto en dicha ley, salvo lo relativo a lo establecido en el artículo 2, y presentarlos en el Registro de Fundaciones de Interés Gallego. La dotación de dichas fundaciones no se someterá al régimen previsto en el artículo 13 de la presente ley.
De manera excepcional, el protectorado podrá prorrogar hasta un máximo de un año más el citado plazo, previa solicitud razonada del patronato y siempre que consten acreditadas las circunstancias que objetivamente así lo justifiquen.
2. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haberse producido la adaptación de estatutos, cuando sea necesario, no se inscribirá documento alguno de la

fundación en el Registro Único de Fundaciones de Interés Gallego hasta que la adaptación sea verificada, y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 41.3 y 42.5 de la presente ley.

3. El incumplimiento de las obligaciones previstas en esta disposición por alguna fundación provocará que ésta no pueda obtener subvenciones o ayudas públicas de la Xunta de Galicia, sin perjuicio de las responsabilidades en las que, conforme a la legislación vigente, pudiera incurrir.

4. Las condiciones estatutarias contrarias a la presente ley de las fundaciones constituidas a fe y conciencia se considerarán no puestas.

Disposición derogatoria única.

Queda derogada la Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego, y la Ley 11/1991, de 8 de noviembre, de modificación de la anterior, así como todas las disposiciones de rango igual o inferior en lo que contradigan o se opongan a lo establecido en la presente ley.

Disposición final primera.

Se autoriza a la Xunta de Galicia para que dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo de la presente ley.

Disposición final segunda.

La presente ley entrará en vigor al mes de su publicación completa en el Diario Oficial de Galicia.

§ 47

Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 52, de 1 de marzo de 2007
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2007-4233

[. . .]

TÍTULO III

De las competencias de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Artículo 30. *Competencias exclusivas.*

La Comunidad Autónoma tiene la competencia exclusiva en las siguientes materias, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución:

1. Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones propias en el marco de este Estatuto.
2. Alteraciones de los términos municipales y denominación oficial de los municipios y topónimos.
3. Ordenación del territorio, incluyendo el litoral, el urbanismo y la vivienda.
4. Obras públicas en el territorio de la Comunidad Autónoma que no sean de interés general del Estado.
5. Ferrocarriles, carreteras y caminos. El transporte realizado por estos medios, por cable y por tubería. Puertos, aeropuertos y helipuertos no calificados de interés general por el Estado, y puertos de refugio, puertos, aeropuertos y helipuertos deportivos.
6. Transporte marítimo, exclusivamente entre puertos o puntos de la Comunidad Autónoma, sin conexión con otros puertos o puntos de otros ámbitos territoriales.
7. Centros de contratación y terminales de carga en materia de transportes. Delimitación de las zonas de servicios de los puertos y aeropuertos señalados en el apartado 5 de este mismo artículo.
8. Régimen de aguas y aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos. Aguas minerales y termales. Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos. Medidas ordinarias y extraordinarias para garantizar el suministro. Participación de los usuarios.
9. Montes, aprovechamientos forestales, vías pecuarias y pastos. Tratamiento especial de las zonas de montaña.
10. Agricultura y ganadería. Calidad, trazabilidad y condiciones de los productos agrícolas y ganaderos y de los productos alimenticios que de ellos se derivan. El ejercicio de estas competencias se realizará de acuerdo con la ordenación general de la economía.

11. Turismo. Ordenación y planificación del sector turístico. Promoción turística. Información turística. Oficinas de promoción turística en el exterior. Regulación y clasificación de las empresas y de los establecimientos turísticos. Regulación de las líneas públicas propias de apoyo y promoción del turismo.

12. Deporte y ocio. Fomento, planificación y coordinación de las actividades deportivas y de ocio. Regulación y declaración de utilidad pública de las entidades deportivas.

13. Juventud. Diseño y aplicación de políticas, planes y programas destinados a la juventud.

14. Tercera edad.

15. Acción y bienestar social. Desarrollo comunitario e integración. Voluntariado social. Complementos de la seguridad social no contributiva. Políticas de protección y apoyo a las personas con discapacidades físicas, psíquicas y sensoriales. Políticas de atención a personas dependientes. Políticas de atención a las personas y a los colectivos en situación de pobreza o necesidad social.

16. Protección social de la familia, conciliación de la vida familiar y laboral.

17. Políticas de género.

18. Artesanía. Fomento de la competitividad, la capacitación y el desarrollo de las empresas artesanales. Promoción de productos artesanales. Creación de canales de comercialización.

19. Vigilancia y protección de sus edificios y de sus instalaciones. Coordinación y demás facultades en relación con las policías locales, en los términos que establezca una ley orgánica.

20. Ferias y mercados no internacionales.

21. Fomento del desarrollo económico en el territorio de la Comunidad Autónoma, de acuerdo con las bases y la coordinación general de la actividad económica.

22. Pesca y actividades recreativas en aguas interiores, cría y recogida de marisco, acuicultura.

23. Caza. Regulación, vigilancia y aprovechamiento de los recursos cinegéticos.

24. Archivos, bibliotecas y museos que no sean de titularidad estatal. Conservatorios de música, servicios de bellas artes, hemerotecas e instituciones similares.

25. Patrimonio monumental, cultural, histórico, artístico, arquitectónico, arqueológico, científico y paisajístico, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 149.1.28.ª de la Constitución.

26. Cultura. Actividades artísticas y culturales. Fomento y difusión de la creación y la producción teatral, musical, cinematográfica y audiovisual, literaria, de danza y de artes combinadas, así como su difusión nacional e internacional.

27. Conservación, modificación y desarrollo del derecho civil propio de las Illes Balears, incluida la determinación de su sistema de fuentes, excepto las reglas relativas a la aplicación y la eficacia de las normas jurídicas, las relaciones jurídico-civiles relativas a las formas de matrimonio, la ordenación de los registros y de los instrumentos públicos, las bases de las obligaciones contractuales, las normas para resolver los conflictos de leyes y la determinación de las fuentes del derecho de competencia estatal.

28. Ordenación de la hacienda de la Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo que establece este Estatuto.

29. Casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas.

30. Cooperativas, pósitos y mutualidades de previsión social complementarias o alternativas al sistema de Seguridad Social, sin perjuicio de la legislación mercantil.

31. Espectáculos y actividades recreativas.

32. Estadísticas de interés para la Comunidad Autónoma. Organización y gestión de un sistema estadístico propio.

33. Fundaciones y asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en las Illes Balears, respetando la reserva de ley orgánica.

34. Industria, sin perjuicio de lo que determinen las normas del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las normas relacionadas con las industrias sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos o energía nuclear. El ejercicio de la competencia se

realizará de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general. Seguridad de las instalaciones, de los procesos y de los productos industriales.

35. Instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando el transporte no salga de la comunidad y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma, respetando lo establecido en el núm. 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

36. Procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia.

37. Publicidad, sin perjuicio de la legislación mercantil.

38. Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

39. Protección de menores.

40. Establecimientos de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercancías situados o que operen en el territorio de la Comunidad Autónoma, de conformidad con la legislación mercantil.

41. Cajas de ahorro e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, respetando lo que establezca el Estado en ejercicio de las competencias que le atribuye los artículos 149.1.11 y 149.1.13 de la Constitución.

42. Comercio interior, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y en los números 11 y 13 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución. Ordenación de la actividad comercial. Regulación de los calendarios y horarios comerciales con respeto al principio de unidad de mercado. Modalidades de venta, sin perjuicio de la legislación mercantil. Condiciones para ejercer la actividad comercial y el establecimiento de las normas de calidad en materia de comercio. Promoción de la competencia en el ámbito autonómico, sin perjuicio de la legislación estatal y europea y establecimiento y regulación de los órganos de defensa de la competencia de la Comunidad Autónoma.

43. Denominaciones de origen y demás indicaciones de procedencia relativas a los productos de la Comunidad Autónoma.

44. Investigación, innovación y desarrollo científico y técnico. Establecimiento de líneas propias de investigación y seguimiento, control y evolución de los proyectos.

45. Organización local, respetando lo previsto en los artículos 140, 141 y 149.1.18.ª de la Constitución.

46. Protección del medio ambiente, ecología y espacios naturales protegidos, sin perjuicio de la legislación básica del Estado. Normas adicionales de protección del medio ambiente.

47. Defensa de los consumidores y de los usuarios, en el marco de las bases y la ordenación de la actividad económica general y en el marco de las bases y la coordinación general de la sanidad, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y en los números 11, 13 y 16 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución. Regulación y fomento de las asociaciones de consumidores y usuarios. Regulación de los procedimientos de mediación.

48. Organización, funcionamiento y control de los centros sanitarios públicos y de los servicios de salud. Planificación de los recursos sanitarios. Coordinación de la sanidad privada con el sistema sanitario público. Promoción de la salud en todos los ámbitos, en el marco de las bases y la coordinación general de la sanidad. Ordenación farmacéutica, en el marco de lo que dispone el número 16, apartado 1, del artículo 149 de la Constitución.

49. Integración social y económica del inmigrante.

50. Pesca marítima en las aguas de las Illes Balears.

51. Bienes de dominio público y patrimoniales de su titularidad.

[. . .]

§ 48

Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias

Comunidad Autónoma de las Illes Balears
«BOIB» núm. 44, de 28 de marzo de 2015
«BOE» núm. 96, de 22 de abril de 2015
Última modificación: 9 de junio de 2022
Referencia: BOE-A-2015-4331

EL PRESIDENTE DE LAS ILLES BALEARS

Sea notorio a todos los ciudadanos que el Parlamento de las Illes Balears ha aprobado y yo, en nombre del Rey y de acuerdo con lo que se establece en el artículo 48.2 del Estatuto de Autonomía, tengo a bien promulgar la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

Esta ley nace con la intención de contribuir al fomento y al desarrollo de la cultura y del sector cultural en las Illes Balears, competencia que confiere el artículo 30.26 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, regulado por la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears. Con el objetivo de reforzar un pilar fundamental de nuestra identidad y factor clave para el desarrollo económico, la ley pone en marcha un conjunto integrado de medidas de estímulo ideadas para superar el modelo que hace depender la financiación de la cultura exclusivamente de las ayudas públicos e instaurar, así, un nuevo marco que favorezca una acción conjunta pública y privada.

Además, en relación con las actividades de interés general mencionadas, se tendrán en cuenta los apartados 26 y 44 del artículo 30 del Estatuto de Autonomía, que otorga a la comunidad autónoma de las Illes Balears la competencia exclusiva en materia de cultura y en materia de investigación, innovación y desarrollo científico y técnico, respectivamente.

Por otra parte, y dado que la normativa vigente sobre incentivos a la participación privada en actividades de interés general contenida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin finalidades lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, dirigida a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, identifica como actividades de interés general meritorias de recibir incentivos fiscales al mecenazgo, además de las culturales, las que persiguen finalidades de interés general como las científicas, las de desarrollo de la sociedad de la información o las de investigación científica y desarrollo tecnológico, el marco regulador de esta ley incluye, además del mecenazgo cultural, el mecenazgo científico y de desarrollo tecnológico.

En cuanto a los incentivos fiscales, y al amparo de la autonomía financiera que habilitan los artículos 156 y 157 de la Constitución Española en concordancia con los artículos 30.28, 128 y 129 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, están regulados principalmente en la disposición final segunda del texto normativo porque, vista la necesidad de mantener unificada toda la legislación tributaria autonómica y evitar la dispersión normativa, y por razones de seguridad jurídica, coherencia y racionalización normativa, se ha optado por incorporar el articulado que hace referencia a los impuestos al texto normativo del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

Y más concretamente, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, permite establecer reducciones y deducciones sobre los tributos estatales concretos cedidos a las comunidades autónomas. De esta manera, se han adoptado medidas tributarias que han afectado a diversos impuestos.

II

El texto de la ley se estructura en tres títulos y consta de quince artículos, una disposición adicional y cuatro disposiciones finales.

En el título I se definen los conceptos de mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico, consumo cultural y empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico. También se delimitan los proyectos y las actividades que pueden ser objeto de mecenazgo y se concretan las personas y entidades que pueden ser beneficiarias.

En el título II se hace referencia a los sujetos que pueden solicitar la declaración de interés social y se establecen los criterios que se tendrán en cuenta para efectuar esta declaración, que es necesaria para que los proyectos y las actividades culturales, científicos o de desarrollo tecnológico no estipulados puedan ser objeto de mecenazgo.

El título III establece los requisitos que dan derecho a practicar las reducciones y deducciones previstas en esta ley, las bases de estas deducciones y reducciones y el contenido del certificado justificativo de las actividades objeto de mecenazgo.

III

La ley se completa con cuatro disposiciones finales por las cuales se autoriza al Consejo de Gobierno para desplegarla reglamentariamente; se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado con el fin de incluir las medidas directamente relacionadas con los incentivos fiscales al consumo cultural y al mecenazgo que constituyen el objeto esencial de la ley; se modifica puntualmente un precepto de la Ley reguladora del canon de saneamiento de aguas, con el fin de incrementar los porcentajes aplicables por los sustitutos de los contribuyentes en relación con los saldos de dudoso cobro susceptibles de deducción en régimen de estimación objetiva; y se establecen las normas relativas a la entrada en vigor de la ley.

En este último sentido hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, las normas tributarias, a menos que establezcan expresamente otro régimen, no tienen efectos retroactivos y despliegan efectos, con respecto a los tributos sin periodo impositivo, desde la entrada en vigor de la norma, de manera que son aplicables a los tributos de esta naturaleza que se devenguen a partir de su vigencia. Este es el caso de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y sobre sucesiones y donaciones, y también del canon de saneamiento de aguas, el cual constituye un tributo de devengo instantáneo, aunque de declaración periódica. En cambio, y de acuerdo con el mismo precepto legal, para los tributos con periodo impositivo, como es el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la norma tributaria solo es aplicable al impuesto que se devengue a partir del periodo impositivo que se inicie después de la entrada en vigor de la norma. Por ello, se establece expresamente un régimen específico respecto de las medidas que contiene la ley en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas a fin de que estos beneficios fiscales sean aplicables al impuesto correspondiente al ejercicio de 2015, y no ya

únicamente a partir del periodo impositivo del año 2016. Con una finalidad análoga, se establece también que la medida relativa al canon de saneamiento de aguas despliegue efectos sobre todo el tributo que se devengue a lo largo del año 2015, de manera que este beneficio fiscal pueda aplicarse íntegramente en la declaración resumen anual que se presente al inicio del año 2016 de acuerdo con las normas reguladoras de este tributo.

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. Esta ley tiene por objeto regular el mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico, sus incentivos fiscales y los aplicables a otras actividades para el fomento de la cultura y del sector cultural, que lleven a cabo personas físicas o jurídicas sujetas a la normativa tributaria de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

2. Las actividades a las que son aplicables los incentivos fiscales que regula esta ley son las que se indican a continuación:

a) El mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico.

b) El consumo de determinados productos culturales.

c) La adquisición por causa de muerte de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, siempre que se trate de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico.

d) La adquisición de determinados bienes culturales para la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico.

e) Las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado que se destinen a la creación de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico.

f) La transmisión de bienes muebles o de carácter cultural inscritos en el Catálogo General del Patrimonio Histórico de las Illes Balears o en el Registro de Bienes de Interés Cultural de las Illes Balears.

Artículo 2. *Conceptos de mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico y de empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico.*

1. A los efectos de esta ley se entiende por mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico la participación privada en la realización de los proyectos o las actividades culturales, científicos o de desarrollo tecnológico estipulados en los apartados 2 y 3 de este artículo o bien que son declarados de interés social por la consejería competente en materia de cultura y universidades.

2. Se consideran proyectos o actividades culturales los que están relacionados con:

a) La cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia.

b) La música y las artes escénicas.

c) Las artes visuales: las artes plásticas o bellas artes, la fotografía y el diseño.

d) El libro y la lectura.

e) La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural, material e inmaterial de las Illes Balears.

3. Se consideran proyectos o actividades científicos o de desarrollo tecnológico los que están relacionados con:

a) Proyectos de investigación científica y de desarrollo tecnológico.

b) Proyectos de investigación obtenidos por vía competitiva dirigidos desde las Illes Balears, los cuales pueden contar, a efectos de los incentivos fiscales de esta ley, con empresas que hayan participado desde la fase inicial de preparación y presentación del proyecto o de empresas que se puedan añadir a la fase de ejecución del proyecto competitivo aprobado por los organismos públicos correspondientes; con respecto a empresas que hayan financiado o cofinanciado proyectos en la fase de preparación y/o

presentación de proyectos solo tienen derecho a los beneficios fiscales previstos en esta ley si el proyecto es seleccionado en convocatoria competitiva nacional o internacional.

c) Financiación de cátedras de empresa en la Universidad de las Illes Balears.

d) Proyectos de I+D+I financiados por empresas que se ajusten a la declaración de interés social de acuerdo con el artículo 6 de esta ley.

4. A los efectos de esta ley, se entiende por empresa cultural la persona física o jurídica que, con domicilio fiscal en el territorio de la comunidad autónoma de las Illes Balears, en nombre propio, de manera habitual y con ánimo de lucro, se dedica a crear, editar, producir, reproducir, documentar, promocionar, difundir, comercializar y/o conservar servicios o productos de contenido cultural.

5. A los efectos de esta ley, se entiende por empresa científica o de desarrollo tecnológico la persona física o jurídica que, con domicilio fiscal en el territorio de la comunidad autónoma de las Illes Balears, en nombre propio, de manera habitual y con ánimo de lucro, se dedica a alguna de las actividades descritas en el punto 3 de este artículo.

6. A los efectos de esta ley, se entiende por micromecenazgo el conjunto de acciones de iniciativa pública o privada, ya sea a través de Internet u otros medios, en las cuales se solicita un elevado número de aportaciones económicas para cubrir el coste básico de una actividad cultural, científica y de desarrollo tecnológico.

Artículo 3. *Modalidades de mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico.*

El mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico se puede llevar a cabo, de acuerdo con lo que dispone esta ley, a través de las modalidades siguientes:

a) Donaciones y legados.

b) Cesiones de uso o contratos de comodato.

c) Convenios de colaboración empresarial.

Artículo 4. *Personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural, científico o de desarrollo tecnológico.*

1. A los efectos de esta ley se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

a) Las entidades sin ánimo de lucro domiciliadas fiscalmente en las Illes Balears. Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

Las fundaciones.

Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para elel desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

b) La Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears y los organismos autónomos, las fundaciones, las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles públicas y los consorcios que de ellas dependen.

c) Asimismo, los consejos insulares y las entidades locales de las Illes Balears, así como los organismos autónomos, las fundaciones, las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles públicas y los consorcios que de ellas dependen.

d) La Universidad de las Illes Balears.

e) Las personas físicas o jurídicas con domicilio fiscal en las Illes Balears que de forma habitual llevan a cabo actividades culturales, artísticas, científicas o de desarrollo tecnológico.

f) Las cámaras oficiales de comercio, industria, servicios y navegación de las Illes Balears

2. Quedan excluidas, de entre los eventuales beneficiarios, las entidades que no estén al corriente de las obligaciones tributarias y/o con la Seguridad Social, o las que no estén al corriente de la presentación de las cuentas, planes de actuación o presupuestos establecidos por la normativa vigente.

3. También pueden ser beneficiarias las entidades que tengan delegaciones en las Illes Balears.

4. No se consideran beneficiarias las personas físicas que llevan a cabo actividades culturales, artísticas, científicas o de desarrollo tecnológico en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendentes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, o de quien forme parte junto con la persona física mencionada de una entidad en régimen de atribución de rentas.

Artículo 5. *Consumo cultural.*

A los efectos de esta ley, se entiende por consumo cultural la adquisición por las personas físicas o jurídicas de productos culturales como las obras de creación artística, pictóricas o escultóricas, en cualquiera de sus formatos, que sean originales y que el artista haya elaborado íntegramente y que sean únicas o seriadas. Se excluyen los objetos de artesanía y las reproducciones.

TÍTULO II

Declaración de interés social

Artículo 6. *Declaración de interés social a instancia de los beneficiarios.*

1. Las personas y entidades beneficiarias pueden solicitar la declaración de interés social de sus proyectos o actividades culturales, científicos o de desarrollo tecnológico, de acuerdo con el procedimiento que se establezca por vía reglamentaria, cuando estos proyectos o actividades no se correspondan con lo que dispone el artículo 2 de esta ley.

2. La consejería competente en materia de cultura y universidades es la encargada de evaluar y resolver las solicitudes de interés social de acuerdo con los criterios siguientes:

a) Relevancia y repercusión social de las actividades.

b) Incidencia de las actividades en la investigación, conservación y difusión del patrimonio cultural.

c) Incidencia en el fomento de la creación artística y en el apoyo a los creadores.

d) Valor e interés en relación a la formación artística y cultural.

e) Valor e interés en el fomento de la participación de los ciudadanos y creación de público.

f) Valor e interés en relación a la promoción exterior de los valores artísticos y culturales de las Illes Balears.

g) Valor e interés en relación a la realización de inversiones culturales que contribuyan a la difusión del arte, la cultura, la música, el patrimonio o cualquier otra expresión artística.

h) Actitud investigadora, exploración de nuevos lenguajes artísticos y carácter innovador en el ámbito cultural.

i) Otros criterios que estén relacionados con la conservación, la promoción y el desarrollo cultural, científico y tecnológico de las Illes Balears.

3. Se establecerán reglamentariamente la composición y las funciones del órgano encargado de evaluar las solicitudes de interés social.

TÍTULO III

Requisitos, bases de las deducciones y las reducciones y justificación relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y a determinado consumo cultural

CAPÍTULO I

Donaciones incentivadas fiscalmente

Artículo 7. *Requisitos de las donaciones.*

1. Dan derecho a practicar las deducciones y reducciones previstas en esta ley las donaciones entre vivos, puras y simples, realizadas a favor de las personas y entidades a que se refiere el artículo 4 anterior para la realización de proyectos o actividades culturales, científicos o de desarrollo tecnológico estipulados en el artículo 2 de esta ley o bien que sean declarados de interés social.

2. Las donaciones a las que se refiere el punto anterior se realizarán con carácter irrevocable. No obstante, en el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos previstos en el Código Civil, el donante debe añadir a la cuota del periodo impositivo en que se produzca la revocación las cantidades dejadas de ingresar, con inclusión de los intereses de demora que correspondan.

3. Las donaciones efectuadas a la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears, a los organismos autónomos, a las entidades públicas empresariales y a los consorcios que de ellas dependen tienen que estar sujetos, en todo caso, a lo previsto en la Ley 6/2001, de 11 de abril, del patrimonio de la comunidad autónoma de las Illes Balears, en el Decreto 127/2005, de 16 de diciembre, por el cual se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 6/2001, de 11 de abril, del patrimonio de la comunidad autónoma de las Illes Balears, y en el resto de la normativa reguladora del patrimonio de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

Artículo 8. *Base de las deducciones y de las reducciones por donaciones.*

Las reducciones de la base imponible y las deducciones de la cuota liquidable permitidas en esta ley se practicarán de acuerdo con la ley reguladora del tributo correspondiente.

Artículo 9. *Justificación de las donaciones.*

1. La práctica de las deducciones y las reducciones exige la acreditación de la efectividad de la donación, mediante un certificado expedido por el órgano competente de la entidad donataria o una declaración jurada de la persona física donataria.

2. El certificado o la declaración jurada a que hace referencia el apartado anterior debe contener, al menos, los siguientes aspectos:

a) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del donante como de la persona o entidad donataria.

b) Mención expresa que la persona o entidad donataria está incluida en algunos de los casos que prevé el artículo 4 de esta ley.

c) Fecha e importe de la donación cuando esta sea dineraria.

d) Importe de la valoración de la donación en el supuesto de donaciones no dinerarias o de prestación de servicios a título gratuito.

e) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien dado, o la constitución del derecho de usufructo, cuando no se trate de donaciones dinerarias.

f) Finalidad a la cual se tiene que aplicar la donación.

g) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

CAPÍTULO II

Cesiones de uso o contratos de comodato incentivados fiscalmente

Artículo 10. *Requisitos de las cesiones de uso o contratos de comodato deducibles.*

Dan derecho a practicar las deducciones y reducciones previstas en esta ley la cesión de uso o contrato de comodato de bienes de interés cultural, de bienes inventariados, de bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicos o de desarrollo tecnológico que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 2 de esta ley o bien que sean declarados de interés social.

Artículo 11. *Base de las deducciones y de las reducciones por cesiones de uso o contratos de comodato.*

La base será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración de la cesión de uso o contrato de comodato, el 4 % a la valoración del bien efectuada por la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico, y se determinará proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En caso de que se trate de locales para la realización de proyectos o actividades científicos o de desarrollo tecnológico, se aplicará el 4 % al valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada periodo impositivo.

Artículo 12. *Justificación de las cesiones de uso o contratos de comodato.*

1. La práctica de las deducciones y reducciones exige la acreditación de la efectividad de la cesión de uso o contrato de comodato, mediante un certificado expedido por el órgano competente de la entidad comodataria o una declaración jurada de la persona física comodataria.

2. El certificado o la declaración jurada a que hace referencia el apartado anterior tiene que contener, al menos, los aspectos siguientes:

a) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del comodante como del comodatario.

b) Mención expresa de que la persona o entidad comodataria está incluida en algunos de los casos que prevé el artículo 4 de esta ley.

c) Fecha en que se entregó el bien y plazo de duración de la cesión de uso o contrato de comodato.

d) Importe de la valoración de la cesión de uso o contrato de comodato de acuerdo con la valoración efectuada por la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico.

e) Documento público u otro documento auténtico que acredite la constitución de la cesión de uso o contrato de comodato.

f) Finalidad a la cual se tiene que aplicar al bien objeto de la cesión de uso o contrato de comodato.

CAPÍTULO III

Convenios de colaboración empresarial incentivados fiscalmente

Artículo 13. *Requisitos de los convenios de colaboración empresarial.*

1. El convenio de colaboración empresarial incentivado fiscalmente es aquel por el cual las personas o entidades a que se refiere el artículo 4 anterior, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica para la realización de un proyecto o actividad estipulados en el artículo 2 de esta ley o declarados de interés social, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en los proyectos o las actividades mencionados.

2. La base de las deducciones y reducciones por convenios de colaboración empresarial se calculará de acuerdo con lo que dispone el artículo 8 de esta ley.

3. La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

Artículo 14. *Justificación de las ayudas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial.*

1. La práctica de las deducciones y de las reducciones exige la acreditación de la efectividad del convenio de colaboración empresarial, mediante un certificado expedido por el órgano competente de la entidad beneficiaria o una declaración jurada de la persona física beneficiaria.
2. El certificado o la declaración jurada a que hace referencia el apartado anterior tiene que contener, al menos, los siguientes aspectos:

a) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto de la persona o entidad beneficiaria como del colaborador.
b) Mención expresa de que la persona o entidad beneficiaria está incluida en algunos de los casos que prevé el artículo 4 de esta ley.
c) Documento público u otro documento fehaciente que acredite la suscripción del convenio de colaboración empresarial.
d) Importe de la ayuda recibida en virtud del convenio de colaboración empresarial.
e) Finalidad a la cual se tiene que aplicar la ayuda recibida.

CAPÍTULO IV

Consumo cultural incentivado fiscalmente

Artículo 15. *Consumo cultural deducible.*

Da derecho a practicar las deducciones y las reducciones previstas en esta ley el consumo por parte de personas físicas o jurídicas de los productos culturales estipulados en el artículo 5 de esta ley.

Disposición adicional única. *Modificación del artículo 28 de la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2015.*

Se añade un párrafo al apartado 2 del artículo 28 de la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2015, con la redacción siguiente:

> «No obstante lo anterior, en el caso de personal docente de centros concertados que antes de la entrada en vigor de la ley de presupuestos viniera desarrollando globalmente en niveles concertados una jornada superior al límite de 24 horas semanales, de acuerdo con el marco normativo vigente hasta aquella fecha, se continuará financiando su jornada íntegra hasta un límite máximo de 32 horas semanales. No se podrá incrementar en ningún caso esta financiación, si con posterioridad se aumentara globalmente la jornada del docente afectado en uno o varios centros. Ahora bien, si estos docentes reducen su jornada laboral global y, en consecuencia, se mengua proporcionalmente su financiación pública, no se podrá volver a incrementar posteriormente esta financiación, salvo el caso que la reducción lo fuera por debajo de la jornada de 24 horas lectivas semanales y el aumento no supusiera superar globalmente este límite.»

Disposición final primera. *Habilitación para el desarrollo reglamentario.*

Se autoriza al Gobierno de las Illes Balears a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo de esta ley.

Disposición final segunda. *Modificaciones del texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio.*

1. Se añade un nuevo artículo, el artículo 5 bis, al texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

> **«Artículo 5 bis.** *Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural.*
>
> 1. Se establece una deducción del 15 % de las cuantías en que se valoren las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración empresarial efectuados de acuerdo con lo que dispone la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.
> 2. El límite de la deducción aplicable es de 600 euros por ejercicio. En caso de que la cesión de uso o el contrato de comodato tenga una duración inferior a un año, esta deducción se debe prorratear en función del número de días del periodo anual. Si la duración es superior a un año, la deducción no se puede aplicar a más de tres ejercicios.
> 3. La aplicación de esta deducción está condicionada al hecho de que la base imponible total del contribuyente no supere la cuantía de 12.500 € en el caso de tributación individual y de 25.000 € en el caso de tributación conjunta.»

2. Se añade un nuevo artículo, el artículo 9 bis, al texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

> **«Artículo 9 bis.** *Bonificación para los bienes de consumo cultural.*
>
> Se establece una bonificación autonómica del 90 % de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia al artículo 5 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.»

3. Se añade un nuevo artículo, el artículo 14 bis, al texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

> **«Artículo 14 bis.** *Tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de determinados bienes muebles de carácter cultural.*
>
> El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de bienes muebles inscritos en el Catálogo General del Patrimonio Histórico de las Illes Balears o en el Registro de Bienes de Interés Cultural de las Illes Balears es del 1 % cuando el adquirente incorpore los bienes mencionados a una empresa, actividad o proyecto de carácter cultural, científico o de desarrollo tecnológico, en los términos que prevé la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.»

4. Se añade un nuevo artículo, el artículo 19 bis, al texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

> **«Artículo 19 bis.** *Tipo de gravamen reducido aplicable en caso de transmisiones de determinados bienes de carácter cultural.*
>
> En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes de carácter cultural inscritos en el Catálogo General del Patrimonio Histórico de las Illes Balears o en el Registro de Bienes de Interés Cultural de las Illes Balears que el adquirente incorpore a empresas, actividades o

proyectos de carácter cultural, científico o de desarrollo tecnológico, en los términos que prevé la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, sujetas a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el tipo de gravamen es del 0,6 %.»

5. El apartado 2 del artículo 20 del texto refundido mencionado se modifica de la manera siguiente:

«2. Las reducciones que regula esta subsección constituyen mejoras de las reducciones que establece el Estado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, excepto las que prevén los artículos 28, 28 bis y 32, que constituyen reducciones propias de la comunidad autónoma de las Illes Balears.»

6. Se añade un nuevo apartado, el apartado 3, al artículo 25 del texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

«3. De acuerdo con la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, cuando se trate de bienes y derechos afectos a una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico la reducción es del 99 %.»

7. Se añade un nuevo apartado, el apartado 3, al artículo 26 del texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

«3. De acuerdo con la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, cuando se trate de participaciones sociales de entidades culturales, científicas o de desarrollo tecnológico la reducción es del 99 %.»

8. Se añade un nuevo artículo, el artículo 28 bis, al texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

«Artículo 28 bis. *Reducción en las adquisiciones de bienes culturales para la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico.*

1. De acuerdo con la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, en las adquisiciones por causa de muerte de bienes culturales que se destinen a la creación de una empresa, tanto si es individual, como si es un negocio profesional o una entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se aplicará una reducción del 50 % del valor de los bienes, siempre que se trate de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 3/2015 mencionada, y siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) La empresa creada debe desarrollar una actividad económica, y no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo que prevé el artículo 4, apartado ocho, número dos a), de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

b) La empresa creada tiene que ocupar, como mínimo, a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes de la empresa.

c) Los bienes adquiridos se destinarán a la creación de la empresa y se cumplirá el requisito de creación de ocupación, en el plazo máximo de dieciocho meses desde el devengo del impuesto.

d) Se deben mantener la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción durante cuatro años desde la creación de la empresa.

e) La base de la reducción es el valor de los bienes culturales que, adquiridos por causa de muerte, sean efectivamente invertidos en la creación de la empresa, con un máximo de 400.000 euros.

f) La reducción solo puede aplicarla el derechohabiente que destine el dinero adquirido a las finalidades que prevé este artículo.

g) La cifra anual de negocio de la empresa no puede superar el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra d) anterior, calculada según prevé el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

h) El derechohabiente ha de tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros.

i) Las participaciones que adquiera el donatario deben representar más del 50% del capital social de la entidad, en el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, y se deben mantener en el patrimonio del derechohabiente durante un periodo mínimo de cuatro años.

j) El derechohabiente no tendrá ninguna vinculación con el resto de socios, en el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, en los términos que prevé el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

2. En caso de incumplimiento del requisito que establece la letra c) del apartado anterior, o de los plazos a que se refieren las letras d), g) e i), se tiene que presentar una declaración complementaria por el importe de las cuantías que se han dejado de ingresar junto con el importe de los intereses de demora, en el plazo de un mes desde el día en que se produzca el incumplimiento.»

9. El apartado 2 del artículo 40 del texto refundido mencionado queda modificado de la manera siguiente:

«2. Las reducciones que regula esta subsección constituyen mejoras de las reducciones que establece el Estado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, excepto las que prevén los artículos 43, 45, 45 bis, 48, 49 y 50, que constituyen reducciones propias de la comunidad autónoma de las Illes Balears.»

10. Se añade un nuevo artículo, el artículo 45 bis, al texto refundido mencionado, con la redacción siguiente:

«Artículo 45 bis. *Reducción en las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado para la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico.*

1. En los términos que prevé la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, en las donaciones dinerarias de padres a hijos o a otros descendientes o entre colaterales hasta el tercer grado que se destinen a la creación de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico, tanto si es una empresa individual, como si es un negocio profesional o una entidad societaria, mediante la adquisición originaria de acciones o participaciones, se debe aplicar una reducción del 70 %, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) La donación se tiene que formalizar en una escritura pública y se tiene que hacer constar de manera expresa que el donatario destinará el dinero a la creación de una nueva empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico en los términos que establece este artículo.

b) La empresa creada debe desarrollar una actividad económica, y no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de

acuerdo con lo que prevé el artículo 4, apartado ocho, número dos a), de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

c) La empresa creada tiene que ocupar, como mínimo, una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes de la empresa.

d) El dinero adquirido se debe destinar a la creación de la empresa y se tiene que cumplir el requisito de creación de ocupación, en el plazo máximo de dieciocho meses desde el devengo del impuesto.

e) Se tienen que mantener la actividad económica, los puestos de trabajo y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción durante cuatro años desde la creación de la empresa.

f) La base de la reducción es el importe del dinero que, adquirido gratuitamente entre vivos, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa, con un máximo de 300.000 euros.

g) Solo puede aplicar la reducción el donatario que destine el dinero dado a las finalidades que prevé este artículo.

h) La cifra anual de negocio de la empresa no puede superar el límite de 2.000.000 de euros durante los cuatro años a que se refiere la letra e) anterior, calculada según prevé el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

i) El donatario debe tener un patrimonio preexistente inferior a 400.000 euros en el momento de la formalización de la donación.

j) En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, las participaciones que adquiera el donatario tienen que representar más del 50% del capital social de la entidad, y se tienen que mantener en el patrimonio del donatario durante un periodo mínimo de cuatro años.

k) En el caso de adquisición originaria de participaciones de una entidad societaria, el donatario no debe tener ninguna vinculación con el resto de socios, en los términos que prevé el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

2. En caso de incumplimiento del requisito que establece la letra d) del apartado anterior, o de los plazos a que se refieren las letras e), h) y j), se tiene que presentar una declaración complementaria por el importe de las cuantías que se han dejado de ingresar junto con el importe de los intereses de demora, en el plazo de un mes desde el día en que se produzca el incumplimiento.»

Disposición final tercera. *Modificación de la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas.*

La tabla del apartado 4 del artículo 13 de la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas, queda modificada de la siguiente manera:

Importe de las cuotas	Porcentaje aplicable
Hasta 750.000 euros	3,5 %
Entre 750.000,01 y 1.500.000 euros	3 %
A partir de 1.500.000, 01 euros	2,5 %

Disposición final cuarta. *Entrada en vigor.*

1. Esta ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Butletí Oficial de les Illes Balears*.

2. En todo caso, las normas relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas son aplicables a todo el periodo impositivo del ejercicio de 2015; asimismo, la modificación de la Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas, que contiene la disposición final tercera de la presente ley es aplicable a todo el tributo que se devengue a lo largo del año 2015.

§ 49

Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 146, de 19 de junio de 1982
Última modificación: 17 de julio de 2010
Referencia: BOE-A-1982-15030

[. . .]

TITULO I

De las competencias de la Comunidad Autónoma

CAPITULO I

De las competencias exclusivas

Artículo 8.

Uno. Corresponde a la Comunidad Autónoma de La Rioja la competencia exclusiva en las siguientes materias:

1. La organización, estructura, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.
2. Procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia de La Rioja.
3. Alteración de términos municipales, su denominación y capitalidad, organización de mancomunidades, agrupación de municipios y creación de entidades infra y supramunicipales.
4. Ordenación y planificación de la actividad económica, así como fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma, dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional.
5. Creación y gestión de un sector público propio de la Comunidad.
6. Comercio interior sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercancías, conforme a la legislación mercantil.
7. El régimen de ferias y mercados interiores.
8. La artesanía.
9. La promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.
10. Casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivo-Benéficas.

11. Industria, sin perjuicio de lo que determinen las normas del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las normas relacionadas con las industrias que estén sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear. El ejercicio de la competencia se realizará de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y números 11 y 13 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

12. Cooperativas y entidades asimilables, mutualidades no integradas en la Seguridad Social y pósitos, conforme a la legislación mercantil.

13. Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos, de acuerdo con los números 1, 6 y 8 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

14. Las obras públicas de interés para La Rioja en su propio territorio, que no sean de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma.

15. Los ferrocarriles, carreteras y caminos, cuyo itinerario se desarrolle íntegramente dentro del territorio de La Rioja, y, en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios, por vía fluvial, por cable y por tubería. Centros de contratación y terminales de carga de transporte en el ámbito de la Comunidad.

16. La ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.

17. Proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, hidroeléctricos, canales y regadíos de interés para La Rioja. Aguas minerales y termales; aguas subterráneas cuando discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

18. Instalaciones de producción, de distribución y de transporte de cualesquiera energías, incluidos los recursos y aprovechamientos hidroeléctricos, de gas natural y de gases licuados, cuando se circunscriban al territorio de la Comunidad y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo establecido en los números 22 y 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

19. Agricultura, ganadería e industrias agroalimentarias de acuerdo con la ordenación general de la economía.

20. Las denominaciones de origen y sus consejos reguladores, en colaboración con el Estado.

21. Pesca fluvial y lacustre, acuicultura y caza.

22. Tratamiento especial de las zonas de montaña.

23. Cultura, con especial atención a las manifestaciones peculiares de La Rioja.

La Comunidad Autónoma podrá celebrar convenios con otras Comunidades para la gestión y prestación de servicios de actos de carácter cultural, especialmente dirigidos a los emigrantes de origen riojano residentes en otras Comunidades.

24. Investigación científica y técnica, en coordinación con la general del Estado, prestando especial atención a la lengua castellana por ser originaria de La Rioja y constituir parte esencial de su cultura.

25. Los museos, archivos, bibliotecas, conservatorios de música y danza, centros de bellas artes y demás centros de depósito cultural de interés para La Rioja y colecciones de naturaleza análoga, que no sean de titularidad estatal.

26. El patrimonio artístico, arqueológico, histórico, cultural, monumental, arquitectónico y científico de interés para La Rioja.

27. La promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.

28. Aeropuertos y helipuertos que no tengan la calificación de interés general del Estado.

Aeropuertos deportivos, instalaciones de navegación y deporte en aguas continentales.

29. Espectáculos.

30. Asistencia y servicios sociales.

31. Desarrollo comunitario. Promoción e integración de los discapacitados, emigrantes, tercera edad y demás grupos sociales necesitados de especial protección, incluida la creación de centros de protección, reinserción y rehabilitación. Orientación y planificación familiar.

32. Protección y tutela de menores.

33. Estadística para fines no estatales.

34. Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma.

35. Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

36. Vigilancia y protección de los edificios e instalaciones de la propia Comunidad y la coordinación de las policías locales de La Rioja, sin perjuicio de su dependencia de las autoridades municipales.

Para el ejercicio de la competencia de vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones, la Comunidad Autónoma podrá convenir con el Estado la adscripción de una Unidad del Cuerpo Nacional de Policía en los términos y para el ejercicio de las funciones previstas en la Ley Orgánica aludida en el número 29 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

37. Cajas de Ahorro e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, en el marco de la ordenación general de la economía y de acuerdo con las disposiciones que, en uso de sus facultades, dicte el Estado.

38. Cualesquiera otras que le correspondan de acuerdo con la Constitución, el presente Estatuto o, en general, el ordenamiento jurídico.

Dos. En el ejercicio de estas competencias corresponderá a la Comunidad Autónoma de La Rioja la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, que serán ejercidas respetando, en todo caso, lo dispuesto en la Constitución.

[. . .]

§ 50

Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja

Comunidad Autónoma de La Rioja
«BOR» núm. 22, de 15 de febrero de 2007
«BOE» núm. 59, de 9 de marzo de 2007
Última modificación: 1 de abril de 2017
Referencia: BOE-A-2007-4944

EL PRESIDENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA

Sepan todos los ciudadanos que el Parlamento de La Rioja ha aprobado, y yo, en nombre de su Majestad el Rey y de acuerdo con el que establece la Constitución y el Estatuto de Autonomía, promulgo la siguiente Ley:

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

Entre las transformaciones sociales más significativas que las sociedades europeas han experimentado en los últimos años, destaca el repunte cualitativo y cuantitativo del fenómeno fundacional. Esta figura jurídica tiene como objeto el logro de la satisfacción de necesidades de interés general, cometido tradicionalmente inherente a la acción de los poderes públicos, sin menosprecio de las contribuciones privadas que en tal sentido siempre han surgido desde diferentes ámbitos de la sociedad civil. Hoy, sin embargo, y desde la cobertura constitucional que el artículo 9 de nuestra carta magna otorga, las fundaciones se han revelado como un eficaz instrumento para canalizar la participación ciudadana en todos los ámbitos de la realidad social.

Con objeto de lograr la satisfacción de necesidades de interés general, cuestión que constituye hoy, claramente, un objetivo compartido entre los distintos poderes públicos y la sociedad civil, el Gobierno de La Rioja ha apostado decididamente por el impulso de políticas dirigidas a propiciar el desarrollo de las fundaciones que, dentro del denominado tercer sector, se establecen como instrumento canalizador de actividades de carácter comunitario o social que tratan de mejorar aspectos concretos de la sociedad en la que vivimos. En este contexto se sitúa la redacción de la presente Ley reguladora del fenómeno fundacional en La Rioja.

El ejercicio del derecho de fundación aparece regulado en el artículo 34 de la Constitución en el que, por una parte, se exige la reserva de ley y, por otra, que exista la finalidad de interés general. Asimismo consta en dicho artículo una remisión a lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22 dedicado al derecho de asociación. En este sentido se le aplica su mismo régimen de garantías en dos aspectos fundamentales: uno, prohibición de su constitución siempre que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito, y otro,

necesidad de resolución motivada para su disolución o suspensión de actividades. Con esta nueva ley autonómica de fundaciones se cumple el mandato de reserva de ley.

La fundación constituye en el fondo una manifestación del dinamismo de nuestra sociedad que exige del legislador un constante esfuerzo de adaptación para prestar cobertura legal y estímulo a ese tejido social. La creciente importancia que han experimentado las fundaciones en nuestra Comunidad, al igual que ha sucedido en todo el territorio nacional, tiene una vertiente no solo cuantitativa, en cuanto al número de fundaciones nuevas inscritas, sino cualitativa en cuanto al importante papel que desempeñan en la sociedad riojana.

En este contexto, se considera necesario establecer una regulación propia que tenga en cuenta las peculiaridades, necesidades e intereses de nuestra Comunidad Autónoma y facilite la promoción, constitución y funcionamiento de las fundaciones que realicen sus actividades en su ámbito territorial.

El artículo 8.1.34 del Estatuto de Autonomía de La Rioja, incluye entre las competencias exclusivas de la Comunidad Autónoma las referidas a las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las competencias que el artículo 149 de la Constitución reserva al Estado, que en relación con las fundaciones se concretan en el establecimiento de las condiciones básicas del derecho de fundación reconocido en el artículo 34 de la Constitución Española, y en la regulación de los aspectos civiles, procesales y mercantiles de las mismas, así como las cuestiones referidas a la Hacienda Pública.

Al amparo de la mencionada reserva constitucional, el Estado promulgó la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, cuya disposición final primera establece, además, que diversos de sus preceptos son de aplicación general, al amparo del artículo 149.1 de la Constitución Española, reglas 1.ª, 6.ª y 8.ª, siendo el resto de sus preceptos de aplicación a las fundaciones de competencia estatal. Dicha regulación de aplicación general se respeta escrupulosamente en la presente Ley. Asimismo se reguló la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, donde se regula, esencialmente, el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos. En este último caso la competencia del Estado se conceptúa exclusiva, según lo establecido en el artículo 149.1.14 de la Constitución Española, y por lo tanto su regulación será directamente aplicable.

II

Por lo que se refiere al contenido de la Ley, consta de ocho Títulos, tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria y dos disposiciones finales.

El articulado respeta el esquema conceptual diseñado en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones de ámbito estatal: Una primera parte dedicada a la regulación específica del fenómeno fundacional y otra dedicada a la tutela y control que la Administración Autonómica ejerce sobre las fundaciones.

En consecuencia, la Ley parte del concepto de fundación para regular su proceso de constitución, órganos de gobierno, patrimonio y funcionamiento. En este sentido, se profundiza en aspectos concretos como la naturaleza y contenido de los bienes dotacionales y patrimoniales adscritos a la fundación y su modo de valoración y se prevé la composición y funcionamiento del órgano colegiado de gobierno de la fundación, el patronato.

En atención a la especial relevancia pública de sus fines se prevé la intervención de la Administración Pública Autonómica mediante el ejercicio del Protectorado. Igualmente la Ley regula el registro público de fundaciones de ámbito riojano.

El Título I regula las disposiciones generales, definiendo los aspectos básicos de las fundaciones, concepto, régimen jurídico, sus fines y beneficiarios, domicilio y personalidad jurídica.

El Título II, dedicado a la constitución de la fundación, establece, de acuerdo con la legislación básica y a fin de garantizar la viabilidad económica de la nueva entidad, una presunción de suficiencia de la dotación fundacional a partir de treinta mil euros; cantidad que puede verse reducida en determinadas circunstancias que el Protectorado ha de valorar. En lo relativo a las aportaciones dotacionales no dinerarias la Ley regula expresamente cuestiones complejas como el modo de su valoración. Se flexibiliza la acreditación de las

aportaciones dinerarias realizadas en forma sucesiva, que únicamente se exige respecto del veinticinco por ciento inicial, facilitando así la creación de fundaciones.

Entre los extremos que debe contener la escritura de constitución, figura la certificación del Registro de Fundaciones de La Rioja que acredite que la denominación pretendida no coincide o se asemeja con la de fundaciones ya existentes en el ámbito autonómico.

Por su parte, en el Título III, sobre el Gobierno de la Fundación, se potencia la estabilidad y el adecuado funcionamiento de los órganos de gobierno de las fundaciones estableciendo la obligatoriedad de la figura del Secretario, y posibilitando la creación de órganos distintos del Patronato para el desempeño de los cometidos que expresamente se le encomienden.

La Ley pretende dotar de mayor agilidad y eficacia a la acción de gobierno del patronato especialmente en dos sentidos, por una parte, mediante el régimen jurídico previsto para la delegación, representación y apoderamiento y, por otra, al introducir una forma nueva de aceptar el cargo para los miembros del Patronato que pasen a formar parte del mismo con posterioridad a su constitución, bastando la certificación de su Secretario con el visto bueno del Presidente. En este sentido y para dar respuesta a la creciente complejidad de tareas que las fundaciones asumen la ley da cabida al gerente, figura que se ha revelado como un instrumento de gestión al que las fundaciones riojanas recurren con frecuencia.

Finalmente se prevé el régimen jurídico de la adopción de los acuerdos del patronato y de las actas tratando de otorgar mayor seguridad jurídica al funcionamiento interno de la fundación.

El Título IV se dedica a regular el patrimonio de la fundación, precisando la titularidad y naturaleza jurídica de los bienes y derechos que forman parte del mismo. En lo que respecta a la enajenación de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio de la fundación se exige que se lleven a cabo mediante procedimientos que garanticen la concurrencia pública y la imparcialidad, y se indican los supuestos en los que será necesaria la previa autorización del Protectorado.

En cuanto a la regulación del patrimonio de la fundación, el patronato adquiere una mayor libertad de acción, al preverse nuevos supuestos en los que dicha autorización es sustituida por la simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado.

El Título V profundiza en el funcionamiento y actividad de las fundaciones, describiendo tanto sus principios fundamentales y ámbito de actuación como su régimen administrativo, financiero y contable.

Se mantiene la posibilidad de que las fundaciones ejerzan actividades mercantiles o industriales, aunque en el supuesto de que se trate de actividades no coincidentes con los fines de la fundación, solamente pueden llevarse a cabo a través de sociedades mercantiles no personalistas.

El creciente volumen de actividad desplegado por las fundaciones en La Rioja, exige a sus órganos de gobierno la interiorización de técnicas de planificación. Esta necesidad se traduce en la obligatoriedad de la presentación anual del llamado «plan de actuación fundacional».

El Título VI regula la modificación, fusión, extinción y liquidación de las fundaciones, situaciones por las que en ocasiones pueden pasar las fundaciones y que suponen relevantes cambios en su estructura de gobierno y funcionamiento interno.

El Título VII denominado «el Protectorado», define el contenido y alcance de la función administrativa de tutela y control de las fundaciones que ejerce el Gobierno de La Rioja. La Ley prevé los principios de actuación y funcionamiento del Protectorado, precisando el alcance de sus funciones y limitando la intervención del mismo a lo estrictamente necesario en aras a garantizar la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones.

Ahondando en el principio de seguridad jurídica se regula el régimen jurídico aplicable a los actos del Protectorado y se prevé expresamente la estimación de las solicitudes respecto de las cuales no se notifique su resolución en plazo.

En el Título VIII se regula el Registro de Fundaciones de La Rioja, se establecen los principios registrales, sus funciones, y la obligatoriedad de tal inscripción. Por otra parte la ley regula la calificación y régimen jurídico de los actos del registro. Tal regulación prevé la desestimación de las solicitudes de inscripción respecto de las cuales no se notifique resolución en plazo.

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y concepto.*

1. Es objeto de la presente Ley el establecer el régimen jurídico de las fundaciones cuya actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de acuerdo con el artículo 8.l.34 del Estatuto de Autonomía.

2. Las fundaciones son organizaciones constituidas por voluntad de sus creadores, no tendrán ánimo de lucro y su patrimonio quedará afectado de modo duradero a la realización de fines de interés general.

Artículo 2. *Normas reguladoras.*

Las fundaciones objeto de regulación en la presente Ley, se regirán por la voluntad del fundador al constituirlas, por sus estatutos, por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sea de aplicación, por la presente Ley, y demás normativa aplicable de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Artículo 3. *Fines y beneficiarios.*

1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

2. Las finalidades fundacionales han de ser lícitas, de interés general y sus actividades han de beneficiar a colectivos genéricos de personas. Tendrán esta consideración las colectividades de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares.

3. Los fundadores y los miembros del patronato, así como sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad y parientes de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, sólo podrán ser beneficiarios de las actividades de las fundaciones cuando pertenezcan a los colectivos genéricos determinados de acuerdo con las reglas establecidas en los estatutos. No cabe la constitución de fundaciones que beneficien a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

4. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior los supuestos en que la fundación tenga como finalidad exclusiva o principal la conservación y/o gestión de los bienes del Patrimonio Histórico Español, siempre que se cumplan las exigencias de la normativa vigente sobre Patrimonio Histórico Español, en particular las que se refieren a los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. Igualmente se exceptúan de lo dispuesto en el número anterior, las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y/o gestión de los bienes del Patrimonio Histórico o Artístico de La Rioja en los mismos términos que los establecidos para las fundaciones cuyo fin sea el Patrimonio Histórico Español.

Artículo 4. *Personalidad jurídica.*

Las fundaciones reguladas en la presente Ley, tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones de La Rioja. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la normativa aplicable.

Artículo 5. *Domicilio.*

El domicilio social de las fundaciones objeto de la presente Ley, deberá radicar en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de La Rioja. Las fundaciones tendrán su domicilio estatutario en el lugar donde se encuentre la sede de su patronato o bien en el lugar donde desarrollen principalmente sus actividades.

Artículo 6. *Denominación.*

La denominación de las fundaciones se ajustará a las reglas previstas por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

TÍTULO II

Constitución de la fundación

Artículo 7. *Capacidad para fundar.*

1. La capacidad para fundar se regirá por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.
2. El ejercicio de esta competencia por la Administración General de la Comunidad Autónoma de La Rioja o entidades integrantes del sector público autonómico se realizará en los términos previstos en la Ley 3/2003, de 3 de marzo, de Organización del Sector Público de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Artículo 8. *Formas de constitución.*

1. Las formas de constitución de una fundación son, bien por acto ínter vivos o bien por acto mortis causa.
2. La constitución de una fundación por acto inter vivos se realizará mediante escritura pública otorgada en la forma que determina el artículo siguiente.
3. La constitución de una fundación por acto mortis causa se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos en el artículo siguiente para la escritura de constitución.
4. Si en la constitución de una fundación por acto mortis causa el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por esta Ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial.
5. Si las disposiciones testamentarias contienen todos los requisitos exigidos en la legislación aplicable, la inscripción constitutiva puede interesarse directamente aportando al registro el documento notarial en que consten las últimas voluntades del fundador.
6. El encargado del Registro de Fundaciones de La Rioja calificará la validez extrínseca de la documentación presentada y promoverá la inscripción de la fundación, previo informe favorable del Protectorado que corresponda, de acuerdo con el artículo 43.b) de la presente Ley.

Artículo 9. *Escritura de constitución y estatutos.*

1. La escritura de constitución de una fundación deberá contener, como mínimo, los extremos previstos en la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

A dicho contenido mínimo se incluye la certificación del Registro de Fundaciones de La Rioja que acredite que la denominación pretendida no coincide o se asemeja, de manera que pudiera crear confusión, con la de alguna otra fundación previamente inscrita o con alguna denominación sobre cuya utilización exista reserva temporal.

2. El contenido de los estatutos de la fundación se regirá por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

Artículo 10. *Dotación.*

1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los treinta mil euros.

Cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente esos recursos.

2. Si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva de manera que el desembolso inicial constituya, al menos, el veinticinco por ciento de la cuantía establecida y el resto se haga efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación.

Si la aportación no es dineraria, será imprescindible que a la escritura de constitución se incorpore tasación realizada por un experto independiente. Las aportaciones no dinerarias deberán valorarse de acuerdo con los criterios establecidos para la valoración de las aportaciones a las sociedades mercantiles de responsabilidad limitada. En el caso de que la tasación no se hubiese realizado de acuerdo con lo indicado, el Protectorado podrá encargar una nueva tasación a costa del obligado.

La realidad de las aportaciones deberá acreditarse o garantizarse ante notario, salvo que conste en la escritura pública de constitución la voluntad de hacer la aportación dineraria de forma sucesiva, en cuyo caso es imprescindible acreditar la aportación efectiva de, al menos, el veinticinco por ciento.

3. El compromiso de aportaciones de terceros se aceptará como dotación únicamente si dicha obligación consta en títulos de los que llevan aparejada ejecución. A estas aportaciones se les aplicará igualmente lo dispuesto en los párrafos anteriores.

4. Los bienes y derechos de contenido patrimonial que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, o que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas formarán parte de la dotación.

5. El mero propósito de recaudar donativos no se considerará dotación.

Artículo 11. *Fundación en proceso de formación.*

La fundación en proceso de formación se regirá por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

TÍTULO III

Gobierno de la fundación

Artículo 12. *Patronato.*

1. En toda fundación deberá existir, con la denominación de patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma.

2. Corresponde al patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos.

Artículo 13. *Composición del patronato.*

1. El patronato de la fundación es un órgano colegiado que estará constituido por el número de patronos que determinen los estatutos de la misma, con un mínimo de tres miembros, y podrá estar integrado tanto por personas físicas como por personas jurídicas.

Cuando los estatutos fijen un máximo y un mínimo de patronos, corresponderá al propio patronato la determinación de su número concreto.

2. Las personas físicas deberán tener plena capacidad de obrar y no podrán estar inhabilitadas para el ejercicio de cargo público, desempeñando personalmente sus cargos en el patronato. Los patronos no pueden delegar su cargo de patronos. No obstante, en el caso de las personas físicas designadas por razón del cargo que ocuparen en otras entidades o instituciones, podrá actuar en su nombre la persona a quien corresponda legalmente la sustitución en dicho cargo.

En cualquier caso, podrá actuar en su nombre y representación otro patrono por él designado. Esta actuación será siempre para actos concretos y deberá ajustarse a las instrucciones que, en su caso, el representado formule por escrito.

3. En nombre de las personas jurídicas que sean miembros del patronato actuarán las personas físicas acreditadas como representantes por las mismas. Si se designa como patrono a una persona jurídica, esta comenzará a ejercer sus funciones tras haber aceptado expresamente el cargo y haber nombrado como representante a una o varias personas físicas, mediante acuerdo del órgano competente de la persona jurídica. La designación del representante o representantes, así como sus posteriores sustituciones, se comunicarán al patronato y al Protectorado.

4. Los patronos habrán de cumplir sus funciones con arreglo a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y en los estatutos de la fundación.

5. El nombramiento de patronos se ha de inscribir en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

Artículo 14. *Estructura y organización del patronato.*

1. En los estatutos o en la escritura fundacional puede establecerse la forma de designación de la presidencia y de la secretaría del patronato, órganos unipersonales necesarios. En ausencia de dicha regulación, los miembros del patronato elegirán de entre ellos en quién recae la presidencia.

2. Corresponde a quien ostente la presidencia del patronato presidir las reuniones del mismo y dirigir sus debates, así como la representación de la fundación ante todo tipo de personas o entidades, salvo en aquellos supuestos concretos en que el patronato delegue dicha representación en alguno de sus miembros u otorgue poder notarial al efecto, específico o genérico, siempre que los estatutos no lo prohibieran.

3. Las funciones de la secretaría del patronato podrán ser desempeñadas por personas físicas, elegidas por el patronato, que no ostenten la condición de miembros del mismo, con voz y sin voto. Quien ostente la secretaría levantará acta de todas las sesiones que celebre el patronato, y en esa misma acta deberá referirse el nombre de los asistentes, presentes o representados, el orden del día de la reunión, las circunstancias del lugar y tiempo en que se han celebrado, los puntos principales de las deliberaciones si lo solicitaran los patronos, así como el contenido de los acuerdos adoptados.

También le corresponderá la tarea de certificación de los acuerdos adoptados por el patronato.

Artículo 15. *Aceptación y renuncia de los cargos del patronato.*

1. Los miembros del patronato no podrán ejercer sus funciones sin la previa aceptación formal y expresa de sus cargos en documento público, en documento privado con firma legitimada por notario o mediante comparecencia realizada al efecto en el Registro de Fundaciones de La Rioja. Además, la aceptación se podrá llevar a cabo ante el Patronato, acreditándose a través de certificación expedida por quien ostente la secretaría y con el visto bueno de quien ostente la presidencia.

2. La aceptación de cargos en el patronato por parte de las personas jurídicas deberá efectuarse por quien ostente la representación legal de las mismas.

3. La aceptación debe inscribirse en el Registro de Fundaciones de La Rioja a instancia de los aceptantes o del patronato, en el plazo de dos meses desde que se efectúe. La aceptación será requisito indispensable para proceder a la inscripción del nombramiento.

4. La renuncia, efectuada en la forma establecida para la aceptación, deberá inscribirse en el Registro de Fundaciones de La Rioja, en el plazo de dos meses desde que se efectúe.

Artículo 16. *Gastos del patronato y gratuidad de los cargos en el mismo.*

1. Los patronos no podrán percibir retribución alguna por el ejercicio de sus funciones en el patronato.

2. Los patronos podrán percibir, salvo disposición en contrario del fundador, en concepto de gastos de locomoción, de mantenimiento y de estancia ocasionados en el desempeño de su función, cantidades que no podrán exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas asignaciones exceptuadas de gravamen.

3. Se entiende por gastos del patronato los derivados de la celebración de las sesiones del mismo, así como los que origine a los patronos el desempeño de sus cargos, de los que tienen derecho a ser reembolsados, previa justificación de los mismos, salvo disposición en contrario del fundador.

4. No obstante lo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato, previa autorización del Protectorado.

Artículo 17. *Delegaciones y apoderamientos.*

1. Si los estatutos no lo prohibieran, el patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus miembros, salvo las referidas a los siguientes supuestos:

a) Interpretación y modificación de los estatutos.

b) Aprobación de memorias, planes de actuación, cuentas anuales y presupuestos de la fundación.

c) Establecer reglamentos de régimen interior de los centros que, en su caso, gestione la fundación.

d) Establecimiento de las reglas para la determinación de los beneficiarios de la fundación, cuando tenga atribuida esta facultad el patronato.

e) Liquidación de la fundación.

f) Extinción de la fundación.

g) Fusión con otra u otras fundaciones.

h) Adopción de acuerdos o realización de actos que requieran autorización o ratificación del Protectorado.

2. Siempre que el volumen de gestión o cualquier otra circunstancia lo aconsejen, el patronato podrá acordar la constitución de comisiones ejecutivas formadas por el número de patronos que determine y con la denominación que estime conveniente, que se encontrarán siempre subordinadas al patronato. En dichas comisiones podrán delegarse las funciones y competencias que el patronato estime conveniente, con las limitaciones que se señalan en el apartado primero del presente artículo.

3. Los estatutos podrán prever la existencia de otros órganos, colegiados o unipersonales, subordinados al patronato, que podrán estar formados tanto por patronos como por personas en quienes no concurra tal condición. La elección y cese de las personas físicas o jurídicas que constituyan dichos órganos corresponderá en todo caso al patronato, que deberá seguir para ello el procedimiento estatutariamente establecido. Estos órganos desempeñarán las funciones y competencias que expresamente les atribuyan los estatutos, así como aquellas otras que el patronato pueda delegarles con posterioridad. En ningún caso podrán atribuírseles ni delegárseles las facultades enumeradas en el apartado primero de este artículo. Se remitirá notificación al Protectorado sobre la composición de estos órganos.

4. El patronato podrá otorgar poderes generales o especiales para la representación de la fundación ante todo tipo de personas y entidades, salvo que los estatutos dispongan lo contrario.

5. No cabrá atribuir a parte del patronato o terceras personas la facultad de delegar. Solo se podrá delegar, y con las limitaciones previstas, por acuerdo del patronato.

6. Las delegaciones, apoderamientos generales y su revocación deberán comunicarse al Protectorado e inscribirse en el Registro de Fundaciones de La Rioja. El resto de delegaciones o apoderamientos se comunicarán al Protectorado.

Artículo 18. *Sustitución y suspensión de los patronos.*

1. La sustitución de los patronos se realizará en la forma que determinen los estatutos. Si los estatutos no regularan expresamente esta cuestión deberán modificarse en este sentido. En tanto se produzca tal modificación estatutaria, el Protectorado está facultado para la designación de dicha persona o personas.

2. Si el número de patronos fuese en algún momento inferior a tres, los subsistentes, en un plazo de treinta días, deberán comunicarlo al Protectorado, que podrá ejercer cualquiera de las siguientes opciones:

a) Completar por sí mismo el número mínimo de patronos.

b) Instar la disolución de la fundación, si se apreciase que la misma no es viable.

Si en algún momento de la vida de la fundación faltaren todos los miembros del patronato, cualquiera que fuera la causa, el Protectorado, cuando tenga conocimiento de ello, deberá designar nuevos patronos o bien instar la disolución de la fundación.

3. Cuando se entable contra un patrono la acción de responsabilidad, el juez podrá acordar cautelarmente su suspensión.

4. La sustitución y suspensión de patronos se inscribirán en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

Artículo 19. *Cese de los patronos.*

1. El cese de los patronos se rige por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

2. El cese de patronos se inscribirá en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

Artículo 20. *Obligaciones de los patronos.*

Los patronos tienen, además de las obligaciones que los estatutos pudieran establecer, las siguientes:

a) Cumplir y hacer cumplir fielmente los fines fundacionales, de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley, en la legislación estatal aplicable y en los estatutos.

b) Administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo plenamente el rendimiento, utilidad y productividad de los mismos, según los criterios económico-financieros de un buen gestor.

c) Asistir a las reuniones del patronato y velar por la legalidad de los acuerdos que en él se adopten.

d) Realizar los actos necesarios para la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

Artículo 21. *Responsabilidad de los patronos.*

La responsabilidad de los patronos se regirá por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

Artículo 22. *Gerencia.*

1. En los estatutos se podrá encomendar el ejercicio de la gestión ordinaria o administrativa de las actividades de la fundación a un gerente o cargo similar, que podrá ser persona física o jurídica, pero siempre con acreditada solvencia técnica al respecto, y con la remuneración adecuada a las funciones desempeñadas.

2. Su nombramiento y cese deberán notificarse al Protectorado y serán objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

3. Igualmente, también en los estatutos se podrá prever la existencia de otros órganos de asistencia al patronato, sin perjuicio de lo establecido anteriormente.

4. En ningún caso se podrán encomendar las funciones a las que hace referencia el artículo 17.1 de la presente Ley.

Artículo 23. *Adopción de acuerdos.*

1. Para que el patronato pueda adoptar acuerdos deberá estar válidamente constituido conforme a las reglas que establezcan los estatutos respecto al quórum necesario, que nunca podrá ser inferior a la mitad más uno de los patronos.
2. El patronato adoptará sus acuerdos por mayoría en los términos establecidos en los estatutos.
3. En el supuesto de producirse conflicto de intereses o derechos entre la fundación y alguno de sus patronos, los afectados no participarán en la decisión que deba adoptar el patronato, que es el órgano competente para determinar, por mayoría simple de los asistentes, si concurre o no dicho conflicto. Esta circunstancia se hará constar en el acta correspondiente.

Artículo 24. *Actas.*

Las fundaciones deben llevar un libro de actas, que ha de reunir las actas de las reuniones del patronato y demás órganos de la fundación. Las actas deberán ser firmadas en todas sus hojas por quien ostente la secretaría del patronato con el visto bueno de la persona que ostente la presidencia.

Deberá figurar en dichas actas, a solicitud de cada patrono, el voto contrario o favorable al acuerdo adoptado o su abstención, así como la justificación del sentido de su voto.

TÍTULO IV

Patrimonio de la fundación

Artículo 25. *Titularidad de bienes y derechos.*

1. Todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación y aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación, constituyen el patrimonio de la fundación.
2. La administración y disposición del patrimonio de la fundación, corresponde al patronato en la forma establecida en los estatutos y con sujeción a lo dispuesto en la presente Ley.
3. La fundación figurará como titular de cuantos bienes y derechos integren su patrimonio, los cuales se harán constar en su inventario anual, realizado conforme a la normativa de contabilidad aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.
4. El órgano de gobierno de la fundación promoverá, bajo su responsabilidad, la inscripción a nombre de la fundación de los bienes y derechos que integran el patrimonio de ésta en el Registro de Fundaciones de La Rioja y demás registros públicos correspondientes.

Artículo 26. *Naturaleza de los bienes y derechos que forman el patrimonio.*

1. Formarán parte de la dotación fundacional los bienes, derechos e inversiones financieras que durante la existencia de la fundación sean donados o legados en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten expresamente por el Patronato con carácter permanente a los fines fundacionales.
2. Las inversiones realizadas con subvenciones de capital, sean públicas o privadas, tendrán la consideración de dotación fundacional.
3. Si las donaciones o legados consisten en aportaciones dinerarias sólo tendrán la consideración de dotación fundacional cuando lo indique expresamente quien los aporte. A falta de dicho pronunciamiento se entenderá que están destinadas a financiar los gastos de las actividades de la fundación para el cumplimiento de sus fines.
4. Las fundaciones no podrán tener participación alguna en sociedades mercantiles en las que deban responder personalmente de las deudas sociales.

Si la fundación recibe donaciones, herencias o legados que incluyan participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles personalistas, deberán promover la transformación de las mismas en sociedades mercantiles en las que los socios tengan limitada la

responsabilidad. Si la participación fuera minoritaria o no pudiera llevarse a cabo la transformación por cualquier circunstancia, deberá enajenarse la participación de forma inmediata. Si resulta perjudicial para los intereses de la fundación efectuar la enajenación en un plazo inferior a tres meses, deberá solicitarse autorización del Protectorado para mantener la participación durante el tiempo que aconsejen las circunstancias.

Artículo 27. *Enajenación y gravamen.*

1. El patronato podrá acordar la enajenación, onerosa o gratuita, y gravamen de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio de la fundación, cuando resulte conveniente para los intereses de la misma.

2. La enajenación deberá llevarse a cabo mediante procedimientos que garanticen la concurrencia pública y la imparcialidad, salvo en aquellos casos en que las circunstancias determinen la conveniencia de utilizar otros sistemas.

3. Será necesaria la autorización previa del Protectorado para:

a) La enajenación de bienes o derechos que formen parte de la dotación fundacional.

b) La enajenación de bienes o derechos que, sin formar parte de la dotación, estén vinculados directamente al cumplimiento de los fines fundacionales.

c) La enajenación de bienes o derechos que, con independencia de su objeto, representen un valor superior al veinte por ciento del activo de la fundación que resulte de su último balance anual aprobado.

d) El establecimiento de cargas o gravámenes sobre los indicados en los apartados a), b) y c).

4. La transmisión de bienes o derechos de la fundación en los supuestos en que no es necesaria la previa autorización del Protectorado se comunicará de forma detallada al mismo, en un plazo no superior a un mes desde la celebración del correspondiente negocio jurídico.

5. También es necesaria la autorización previa del Protectorado para enajenar establecimientos mercantiles, industriales o comerciales, cuya titularidad corresponda a la fundación.

6. En el supuesto de enajenación de elementos patrimoniales que formen parte de la dotación fundacional, los bienes y/o derechos que se obtengan como contraprestación también tendrán la consideración de dotación fundacional.

7. Todas las enajenaciones y gravámenes, y en general todas las alteraciones superiores al diez por ciento del activo de la fundación computables al término de cada ejercicio económico de la misma, deberán comunicarse, en el plazo de treinta días hábiles desde que se ha realizado la alteración expresada, al Protectorado e inscribirse en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

8. El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, cuando los acuerdos del patronato fueran lesivos para la fundación en los términos previstos en la Ley.

Artículo 28. *Herencias y donaciones.*

1. El patronato, previa autorización del Protectorado, podrá repudiar herencias, legados o donaciones cuando considere de forma motivada que su aceptación no es conveniente a los intereses de la fundación. La aceptación de las herencias por las fundaciones se entenderá siempre hecha a beneficio de inventario.

Cuando la aceptación de la herencia, legado o donación represente un incremento en los bienes de la fundación de más de un cincuenta por ciento del conjunto total de aquellos tomando como referencia las cuentas presentadas el año anterior, deberá comunicarse, en el plazo de un mes, al Registro de Fundaciones de La Rioja, para su posterior inscripción en el mismo.

2. El patronato, cuando acepte legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias o repudie herencias, donaciones o legados sin cargas, deberá comunicarlo al Protectorado, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes a la aceptación o repudiación.

El Protectorado podrá ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos si los actos del patronato fueran lesivos para la fundación.

TÍTULO V

Funcionamiento y actividad de la fundación

Artículo 29. *Principios de actuación.*

Cualquier actuación de las fundaciones debe estar dirigida al cumplimiento de sus fines; objetivo al que está vinculado su patrimonio, y al que deberán destinarse efectivamente las rentas y recursos obtenidos. Para ello, las fundaciones habrán de gestionarse teniendo en cuenta los siguientes principios:

a) Programar las actividades fundacionales en los términos previstos en los estatutos y en la presente Ley.
b) Dar información suficiente de los fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
c) Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.

Artículo 30. *Obtención de ingresos.*

Las fundaciones podrán obtener ingresos por las actividades que desarrollen o los servicios que presten a sus beneficiarios, siempre que ello no sea contrario a la voluntad fundacional, no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios y no desvirtúe el interés general de la finalidad de la fundación ni el carácter no lucrativo de la entidad.

Artículo 31. *Actividades mercantiles e industriales.*

1. Las fundaciones pueden realizar actividades económicas coincidentes con los fines fundacionales o relacionadas directamente con el cumplimiento de los mismos.
2. La realización de actividades mercantiles independientes de los fines fundacionales sólo podrá efectuarse a través de sociedades mercantiles no personalistas y previa autorización del Protectorado. Se prohíbe a las fundaciones participar en sociedades mercantiles en las que se responda personalmente de las deudas sociales. No obstante, si mediante herencia, donación o legado pasa a formar parte del patrimonio de una fundación un negocio empresarial en funcionamiento que no esté constituido como sociedad mercantil, podrá continuar la fundación con la explotación directa del mismo durante el tiempo imprescindible para efectuar su transformación, dando cuenta del proceso de transformación al Protectorado.
3. A estos efectos se considerará actividad mercantil independiente de los fines fundacionales, la participación mayoritaria en sociedades mercantiles no personalistas cuyo objeto no coincida con los fines fundacionales.
Se entenderá por participación mayoritaria aquella que represente más del cincuenta por ciento del capital social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos tanto las participaciones mayoritarias que se adquieran en un solo acto, como las adquisiciones sucesivas de participaciones minoritarias, cuya acumulación dé lugar a que la fundación ostente una participación mayoritaria en la sociedad de que se trate.
4. Las participaciones superiores al veinticinco por ciento en el capital social de entidades mercantiles que no tengan la consideración de participaciones mayoritarias deberán comunicarse al Protectorado.
5. En todo caso, el resultado neto de las actividades mercantiles deberá destinarse al cumplimiento de los fines de la fundación.

Artículo 32. *Financiación de las actividades.*

El desarrollo de las actividades de la fundación se financiará con los recursos que provengan del rendimiento de su patrimonio, con los recursos netos que reciba de la

realización de actividades mercantiles, y con las ayudas, subvenciones y donaciones de personas públicas o privadas. También podrá percibir ingresos por los servicios que preste, siempre que su precio no implique una limitación injustificada de los beneficiarios.

Artículo 33. *Régimen administrativo, financiero y contable. Auditorías.*

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas.

Para ello llevarán un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y aquellos otros que se consideren necesarios para el buen desarrollo y control de las actividades. Todos ellos deberán ser debidamente legalizados por el Registro de Fundaciones de La Rioja, salvo en los supuestos en que deban legalizarse en el Registro Mercantil, de conformidad con la normativa reguladora del mismo.

2. La gestión económico-financiera de la fundación se regirá por los principios y criterios generales determinados en la normativa vigente.

3. El patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente así como los cambios previstos en relación con los bienes de la fundación.

4. En el plazo de seis meses desde la finalización de cada ejercicio, el patronato deberá aprobar las cuentas anuales de la fundación correspondientes a dicho ejercicio. La persona que ostente la presidencia o aquella a quien corresponda según los estatutos de la fundación o el acuerdo adoptado por los órganos de gobierno, deberá remitir al Protectorado, en nombre del patronato y en el plazo de treinta días desde su aprobación, las cuentas anuales, el inventario patrimonial de la fundación y, en su caso, el informe de auditoría.

Las cuentas anuales, que comprenden el balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad y deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas según lo previsto en el artículo 34 de esta Ley.

5. El Protectorado deberá analizar la documentación a que se refiere el apartado 4 de este artículo y si considera que cumple los requisitos formales establecidos en la normativa vigente, adoptará resolución de conformidad y promoverá su anotación y depósito en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

6. La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo establecido en la legislación estatal de fundaciones. Sin embargo, cuando concurran circunstancias que así lo aconsejen, el patronato, o el Protectorado mediante resolución motivada, podrán acordar que las cuentas anuales de la fundación sean sometidas a auditoría externa.

7. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

Las fundaciones podrán llevar su contabilidad de acuerdo con el modelo simplificado de contabilidad que la normativa estatal apruebe, siempre que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere ciento cincuenta mil euros.

b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a ciento cincuenta mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

8. La obligación de presentar las cuentas anuales al Protectorado, y su posterior anotación y depósito en el Registro de Fundaciones de La Rioja, se establece con independencia de la obligación de depositar las mencionadas cuentas en el Registro Mercantil en los casos en que así lo disponga la regulación del mismo.

9. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.

En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

Artículo 34. *Destino de rentas e ingresos.*

1. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el setenta por ciento de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar bien la dotación o bien las reservas según acuerdo del patronato.

Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de la constitución o en un momento posterior, ni los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia.

2. Se entiende por gastos de administración los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse de acuerdo con el artículo 16 de esta Ley.

Artículo 35. *Autocontratación.*

1. Los miembros del Patronato no podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero sin previa autorización expresa del Protectorado, la cual se hará constar en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

2. En el supuesto de que una persona, física o jurídica, vinculada contractualmente con la fundación pase a formar parte del patronato de la misma, la aceptación del cargo quedará en suspenso hasta que el Protectorado, a instancia del patronato o del patrono afectado, declare la compatibilidad de ambas situaciones o transcurra el plazo establecido sin que manifieste su disconformidad.

TÍTULO VI

Modificación, fusión y extinción de la fundación

Artículo 36. *Modificación de los estatutos.*

1. Siempre que el fundador no lo haya prohibido y resulte conveniente en interés de la fundación, el patronato podrá acordar la modificación de sus estatutos.

2. El patronato deberá acordar la modificación de los estatutos de la fundación cuando las circunstancias que presidieron la constitución de la fundación hayan variado de manera

que ésta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus estatutos, salvo que el fundador haya previsto, para este supuesto, la extinción de la fundación.

Cuando el patronato no dé cumplimiento a lo previsto en el apartado anterior el Protectorado le requerirá para que lo cumpla. Si tal requerimiento no se atiende, el Protectorado solicitará a la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación de estatutos requerida.

3. La modificación o nueva redacción de los estatutos acordada por el patronato se comunicará al Protectorado. Si en el plazo de tres meses desde la recepción de la comunicación el Protectorado no se opusiese motivadamente y por razones de legalidad a la modificación estatutaria, o si antes de que venciera aquel plazo manifestara de forma expresa su no oposición a la modificación o nueva redacción de los estatutos, el patronato elevará a escritura pública la modificación de los estatutos para su ulterior inscripción en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

Artículo 37. *Fusión.*

1. Las fundaciones podrán fusionarse, siempre que no lo haya prohibido el fundador, previo acuerdo de los respectivos patronatos. Los acuerdos de fusión deberán comunicarse al Protectorado, acompañando memoria acreditativa de las circunstancias que aconsejan la fusión frente a otras posibles alternativas, e informando de las condiciones convenidas con las fundaciones afectadas.

2. La fusión deberá formalizarse en escritura pública que contendrá los estatutos de la fundación resultante de la fusión, así como la identificación de los miembros de su primer patronato. La fusión se inscribirá en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

El Protectorado podrá oponerse expresamente por razones de legalidad a la fusión en el plazo de tres meses, mediante resolución motivada, en cuyo caso no podrá llevarse a cabo. El Protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición al acuerdo de fusión.

Si el Protectorado no se opone en la forma establecida en el apartado anterior, el patronato podrá realizar las actuaciones necesarias para materializar la fusión, remitiendo al Protectorado la correspondiente escritura pública para constancia en el mismo.

3. La fusión podrá realizarse por la absorción de una fundación por otra u otras que se extingan, o bien mediante la creación de una nueva fundación a la que se transmitirán en bloque los patrimonios de las fusionadas que se extingan.

4. El Protectorado podrá requerir a cualquier fundación que resulte incapaz de alcanzar sus fines para que se fusione con otra de análogos fines, siempre que esta última haya manifestado previamente ante el Protectorado su voluntad favorable a dicha fusión y que el fundador no lo hubiera prohibido.

Si la fundación que resulta incapaz de alcanzar sus fines se opusiera a la fusión, el Protectorado podrá solicitar a la autoridad judicial que ordene la referida fusión.

Artículo 38. *Causas de extinción.*

1. La fundación se extinguirá:

a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.

c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 36 y 37 de la presente Ley.

d) Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.

e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos.

f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

2. Por el Protectorado deberá tramitarse la inscripción del acuerdo de extinción o la resolución judicial que, en su caso, se produzca en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

Artículo 39. *Formas de extinción.*

Las formas de extinción de las fundaciones se regirán por los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que sean de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

Artículo 40. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, salvo en el supuesto de extinción por fusión o por absorción, determinará la apertura del procedimiento de liquidación, que deberá realizarse por el patronato con el control y asesoramiento del Protectorado, al que deberá darse cuenta de las actuaciones llevadas a cabo.

2. El órgano de liquidación deberá realizar las siguientes actuaciones: confección del inventario y balance de situación y un programa de actuación de la fundación para la liquidación, que se presentará al Protectorado, a fecha de inicio del procedimiento de liquidación; finalización de las operaciones de gestión que estaban iniciadas al acordarse la extinción; nuevas operaciones de gestión que deban llevarse a cabo con las limitaciones previstas; cobro de créditos pendientes; cancelación de deudas con los acreedores de todo tipo y por el orden de prelación establecido, y cualquier otra que sea conveniente o necesaria para los interesados en el procedimiento.

3. El Protectorado podrá recabar del órgano de liquidación información periódica del proceso e información adicional de la documentación facilitada, debiendo impugnar ante el Juez los actos de liquidación que considere contrarios al ordenamiento o a los estatutos, previo requerimiento de subsanación en los casos en que quepa esta posibilidad.

4. El haber que resulte de la liquidación se adjudicará a las fundaciones o entidades privadas o públicas no lucrativas que haya designado el fundador o determine el patronato si el fundador le otorgó dicha facultad. A falta de estipulación alguna por parte del fundador o cuando las entidades designadas no reúnan los requisitos exigidos, la decisión corresponderá al Protectorado, previa petición de informe al patronato.

Las fundaciones o entidades no lucrativas mencionadas en el párrafo anterior deberán tener afectados con carácter permanente sus bienes, derechos y recursos al cumplimiento de fines de interés general, incluso para el supuesto de su extinción o disolución

5. **(Sin contenido).**

6. Aprobadas las actuaciones de liquidación por el patronato y efectuada la adjudicación del haber resultante de la misma, el Protectorado promoverá las inscripciones que procedan en el Registro de Fundaciones de La Rioja.

TÍTULO VII

El Protectorado

Artículo 41. *El Protectorado.*

1. El Protectorado es el órgano administrativo de asesoramiento y apoyo técnico de las fundaciones, y velará por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones.

2. El ejercicio de las funciones y competencias de Protectorado de las fundaciones que realizan sus actividades principalmente en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de La Rioja corresponde al órgano de la administración autonómica que determine reglamentariamente el Gobierno de La Rioja.

3. El Protectorado se ejerce respetando la autonomía de funcionamiento de las fundaciones y con el objetivo de garantizar el cumplimiento de la legalidad y de los fines establecidos por la voluntad fundacional.

Artículo 42. *Funciones de apoyo y asesoramiento.*

Son funciones del Protectorado en materia de apoyo y asesoramiento, las siguientes:

a) Asesorar a las fundaciones en proceso de constitución en relación con la normativa aplicable a dicho proceso, en particular sobre aspectos relacionados con la dotación, los

fines de interés general y la elaboración de estatutos, así como sobre la tramitación administrativa correspondiente.

b) Asesorar a los interesados y a las fundaciones ya inscritas sobre las cuestiones jurídicas, económicas, financieras y contables que se susciten en la constitución y funcionamiento de las mismas.

c) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 43. *Funciones en relación con el proceso de constitución.*

Son funciones del Protectorado en el proceso de constitución de las fundaciones las siguientes:

a) Velar por el respeto a la legalidad en la constitución de la fundación.

b) Informar, con carácter preceptivo y vinculante, sobre la idoneidad de los fines y sobre la adecuación y suficiencia dotacional de las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución y sobre la adecuación de los estatutos a la legalidad.

c) Otorgar, previa autorización judicial, escritura pública de constitución de la fundación, mediante la persona que designe el propio Protectorado, en el supuesto de fundación constituida por acto mortis causa previsto en el artículo 8 de la presente Ley.

d) Cesar a los patronos de las fundaciones en proceso de formación que, en el plazo de seis meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución, no hubieran instado su inscripción en el Registro de Fundaciones de La Rioja, y nombrar nuevos patronos, previa autorización judicial.

e) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 44. *Funciones en relación con el patronato.*

Son funciones del Protectorado en relación con el patronato de las fundaciones las siguientes:

a) Autorizar al patronato para asignar una retribución a los patronos por servicios prestados a la fundación distintos de los que implican el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del patronato.

b) Autorizar a los patronos a contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero.

c) Ejercer provisionalmente las funciones de patronato cuando faltasen, por cualquier motivo, todas las personas llamadas a integrarlo.

d) Designar a la persona o personas que integren el patronato en los supuestos previstos en el artículo 18 de la presente Ley.

e) Asumir todas las atribuciones legales y estatutarias del patronato durante el tiempo que determine la resolución judicial de intervención temporal de la fundación.

f) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 45. *Funciones en relación con el patrimonio de la fundación.*

Son funciones del Protectorado en relación con el patrimonio de la fundación las siguientes:

a) Autorizar la enajenación o gravamen de los bienes y derechos de la fundación cuando formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de sus fines, velando para que no quede injustificadamente mermado el valor económico de la dotación fundacional.

b) Tener conocimiento formal de aquellos negocios jurídicos de la fundación sobre los que el patronato está legalmente obligado a informar al Protectorado.

c) Velar en todo momento por la adecuación y suficiencia de la dotación fundacional en orden al efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, sin perjuicio de la responsabilidad que a tal efecto corresponde al patronato. A estos efectos el Protectorado podrá solicitar al patronato la información que resulte necesaria, así como realizar actuaciones de comprobación, previa conformidad del patronato.

d) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 46. *Funciones relativas al cumplimiento de fines.*

Son funciones del Protectorado en relación al cumplimiento de fines por parte de las fundaciones las siguientes:

a) Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, teniendo en cuenta la voluntad del fundador y la consecución del interés general.
b) Conocer y examinar el plan de actuación y las cuentas anuales, incluidos, en su caso, los informes de auditoría, así como solicitar, en su caso, el nombramiento de auditor externo.
c) Comprobar que las fundaciones facilitan información adecuada y suficiente respecto de sus fines y actividades, para que sean conocidas por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
d) Comprobar que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.
e) Verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales. Cuando existan dudas a este respecto, el Protectorado podrá solicitar, a su costa, un informe pericial sobre los extremos que considere necesario aclarar. Asimismo, podrá solicitar al patronato la información que resulte necesaria, así como realizar actuaciones de comprobación en la sede fundacional, previa conformidad del patronato. El informe pericial deberá ser emitido por un perito independiente o por un funcionario designado por el Protectorado, en el plazo fijado por éste.
f) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 47. *Funciones en relación con la modificación, fusión y extinción de las fundaciones.*

Son funciones del Protectorado en relación con la modificación, fusión y extinción de las fundaciones las siguientes:

a) Tener conocimiento y, en su caso, oponerse, por razones de legalidad y de forma motivada, a los acuerdos de modificación de estatutos o de fusión, adoptados por el patronato.
b) Solicitar de la autoridad judicial la modificación de los estatutos o la fusión de las fundaciones, en los supuestos previstos en los artículos 36 y 37 de la presente Ley.
c) Ratificar el acuerdo del patronato sobre extinción de la fundación cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional, sea imposible su realización o concurra otra causa prevista en el acto constitutivo o en los estatutos.
d) Solicitar de la autoridad judicial la extinción de la fundación, en los supuestos previstos en el artículo 39 de la presente Ley.
e) Tener conocimiento y supervisar, en su caso, las operaciones de liquidación de la fundación, así como acordar el destino que haya de darse a los bienes de ésta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 40 de la presente Ley.
f) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 48. *Funciones en relación con el ejercicio de las acciones legalmente previstas.*

El Protectorado ejercerá las siguientes funciones en relación con el ejercicio de las acciones legalmente previstas:

a) Ejercitar la acción de responsabilidad en favor de la fundación frente a los patronos, cuando legalmente proceda.
b) Instar judicialmente el cese de los patronos por el desempeño del cargo sin la diligencia prevista por la Ley.
c) Impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a la ley o a los estatutos.
d) Instar de la autoridad judicial la intervención de la fundación cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 37.4 de la presente Ley.
e) Dictar una resolución motivada y trasladar la documentación oportuna al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente cuando encuentre indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de una fundación, y comunicarlo simultáneamente a ésta.
f) Cualquier otra función que establezcan las leyes.

Artículo 49. *Intervención temporal.*

1. Cuando el Protectorado advirtiera una grave irregularidad en la gestión económica que ponga en peligro la subsistencia de la fundación o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada, acordará la iniciación del procedimiento previo a la solicitud judicial de intervención temporal y lo notificará al patronato para que, en el plazo de quince días, formule las alegaciones que considere oportunas. A la vista de estas alegaciones, el Protectorado podrá requerir al patronato, si estima que pudieran existir las irregularidades o desviaciones que han motivado el inicio del expresado procedimiento, la adopción de las medidas que considere necesarias para la corrección de las mismas.

2. Si el Protectorado estima que pueden existir irregularidades en la gestión económica o desviación grave en los términos recogidos en el apartado anterior y el patronato no atendiera los requerimientos efectuados para la corrección de las mismas, solicitará a la autoridad judicial la intervención temporal, siendo de aplicación, a partir de este momento, los preceptos de la legislación estatal de fundaciones que regulan la intervención temporal y que son de aplicación general al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución.

3. También será objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones de La Rioja tanto la resolución que acuerde la intervención temporal de la fundación como la demanda que se interponga solicitando la misma.

Artículo 50. *Régimen jurídico de los actos del Protectorado.*

1. El Protectorado adoptará resolución expresa en todos los procedimientos de autorización iniciados a instancia de los interesados y la notificará en el plazo de tres meses a partir del día siguiente a la recepción de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin que haya notificado la resolución expresa, podrán entenderse estimadas las solicitudes o peticiones.

2. El citado plazo quedará en suspenso cuando se requiera al interesado para la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario, o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido por el Protectorado. Caso de que así no se hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, previa resolución que deberá ser dictada en los términos del artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. En todo aquello no regulado en el presente artículo referido a la tramitación de los procedimientos iniciados, tanto a instancia de los interesados como de oficio, se aplicará supletoriamente el procedimiento administrativo común regulado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 51. *Recursos jurisdiccionales.*

1. Los actos del Protectorado ponen fin a la vía administrativa y serán impugnables ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

2. Las resoluciones dictadas en los recursos contra la calificación del Registro de Fundaciones de La Rioja ponen fin a la vía administrativa y podrán ser impugnadas ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

3. Las pretensiones judiciales a las que se refiere la presente Ley se sustanciarán conforme a la normativa procesal estatal aplicable en la materia.

TÍTULO VIII

El Registro de fundaciones

Artículo 52. *Registro de fundaciones.*

1. Se crea el Registro de Fundaciones de La Rioja en el que se inscribirán todas las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades y cumplan sus fines en el ámbito

territorial de la Comunidad Autónoma de La Rioja y de este modo lo manifiesten expresamente en su escritura de constitución.

2. El ejercicio de las funciones de registro a que se refiere la presente Ley corresponderá al órgano administrativo que determine el Gobierno de La Rioja.

3. El Registro de Fundaciones de La Rioja tendrá carácter público, presumiéndose el conocimiento del contenido de los asientos.

4. La estructura, organización y funcionamiento del Registro de Fundaciones de La Rioja se establecerá reglamentariamente.

Artículo 53. *Principios registrales.*

1. El Registro de Fundaciones de La Rioja será único y surtirá efectos constitutivos y de publicidad formal y material frente a terceros. Ésta se hará efectiva por certificación del contenido de los asientos expedida por el responsable del registro o simple nota informativa o copia compulsada de los asientos y de los documentos depositados en el registro.

2. Los actos inscritos en el registro se presumirán válidos. Respecto de los documentos depositados que no hayan causado inscripción, tan sólo se presumirá su regularidad formal.

3. Los actos sujetos a inscripción y no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito.

4. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la normativa reguladora de otros registros públicos existentes.

Artículo 54. *Funciones.*

Son funciones del Registro de Fundaciones de La Rioja:

a) La inscripción de las fundaciones, así como los demás actos inscribibles, con arreglo a esta Ley y a sus normas reglamentarias.

b) El depósito y archivo de los documentos a que se refiere la presente Ley y sus normas reglamentarias.

c) La legalización de los libros que hayan de llevar las fundaciones reguladas en la presente Ley.

d) Dar traslado al registro de fundaciones de competencia estatal, para constancia y publicidad general, de las inscripciones de constitución de fundaciones o, en su caso, de extinción de las mismas.

e) Cualquier otra que se le atribuya reglamentariamente.

Artículo 55. *Calificación y régimen jurídico de los actos del Registro.*

1. El encargado del Registro calificará la validez y solemnidades extrínsecas de los documentos presentados, teniendo en cuenta el contenido de los documentos o declaraciones y los obstáculos que surjan en su registro.

2. Se denegará la inscripción si el acto no es válido.

3. Se suspenderá la inscripción si falta algún requisito que pueda ser subsanado y no afecte a la validez del acto.

4. La inscripción deberá practicarse, si no median defectos, en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de presentación del título en el Registro. El encargado del Registro procederá a calificar dentro de los primeros treinta días del plazo expresado.

5. Transcurrido el plazo de tres meses sin que hubiese recaído resolución expresa en relación con las solicitudes de inscripción formuladas, se entenderán desestimadas.

6. En todo aquello no regulado en el presente artículo referido a la tramitación de los procedimientos iniciados, tanto a instancia de los interesados como de oficio, se aplicará supletoriamente el procedimiento administrativo común regulado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 56. *Obligatoriedad de la inscripción.*

La inscripción en el Registro de Fundaciones de La Rioja es obligatoria para todas las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad.

Disposición adicional primera. *Fundaciones preexistentes.*

Las fundaciones preexistentes de competencia autonómica constituidas a fe y conciencia estarán sujetas a los preceptos de la presente Ley, salvo aquellos cuya aplicación suponga, en virtud de lo dispuesto expresamente por el fundador, el cumplimiento de una condición resolutoria que implique la extinción de la fundación.

Disposición adicional segunda. *Conformidad con la normativa estatal de aplicación general en materia de fundaciones.*

El contenido de los artículos 8.1, 2, 3 y 4; 10.1, 2, 3 y 4; 18.1 y 3; 25.1; 28.2; 36.1 y 2; 37.1 y 5 y 49.1 de la presente ley están redactados de conformidad con los preceptos de aplicación general de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.

Disposición adicional tercera. *Fundaciones de carácter especial.*

Las fundaciones de carácter especial a las que se refiere el artículo 6 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, que se constituyan como consecuencia de la transformación de una caja de ahorros domiciliada en la Comunidad Autónoma de La Rioja, y las reguladas en el artículo 83 de la Ley 6/2004, de 18 de octubre, de Cajas de Ahorros de La Rioja, se regirán por lo dispuesto en la presente ley y demás normativa aplicable, así como las que se dicten en desarrollo de las mismas. Las funciones de protectorado y registro de las fundaciones reguladas en el párrafo anterior serán ejercidas por la consejería competente en materia de Hacienda.

Disposición transitoria única. *Adaptación de los estatutos de las fundaciones preexistentes a esta Ley.*

Las fundaciones que sean competencia de la Comunidad Autónoma de La Rioja en cuyos estatutos figuren disposiciones contrarias a lo dispuesto en la presente Ley, deberán efectuar las modificaciones estatutarias correspondientes en el plazo de dos años desde su entrada en vigor. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido, en su caso, la adaptación estatutaria no se inscribirá documento de la fundación en el registro de fundaciones de Comunidad Autónoma de La Rioja hasta que la adaptación se haya verificado.

El incumplimiento de las obligaciones previstas en esta Disposición transitoria por alguna fundación provocará que la misma no pueda obtener subvenciones o ayudas públicas de la Comunidad Autónoma de La Rioja, sin perjuicio de las responsabilidades en que conforme a la Ley pueda incurrir.

Disposición final primera. *Desarrollo reglamentario.*

Se autoriza al Gobierno de La Rioja para dictar cuantas normas reglamentarias sean precisas para el desarrollo y aplicación de la presente Ley.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor a los treinta días de su publicación en el «Boletín Oficial de La Rioja».

§ 51

Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 306, de 22 de diciembre de 1979
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-1979-30177

[. . .]

TÍTULO I

De las competencias del País Vasco

Artículo 10.

La Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva en las siguientes materias:

1. Demarcaciones territoriales municipales, sin perjuicio de las facultades correspondientes a los Territorios Históricos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37 de este Estatuto.
2. Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno dentro de las normas del presente Estatuto.
3. Legislación electoral interior que afecte al Parlamento Vasco, Juntas Generales y Diputaciones Forales, en los términos previstos por el presente Estatuto y sin perjuicio de las facultades correspondientes a los Territorios Históricos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37 del mismo.
4. Régimen Local y Estatuto de los Funcionarios del País Vasco y de su Administración Local, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 149.1.18.ª de la Constitución.
5. Conservación, modificación y desarrollo del Derecho Civil Foral y especial, escrito o consuetudinario propio de los Territorios Históricos que integran el País Vasco y la fijación del ámbito territorial de su vigencia.
6. Normas procesales y de procedimientos administrativo y económico-administrativo que se deriven de las especialidades del derecho sustantivo y de la organización propia del País Vasco.
7. Bienes de dominio público y patrimoniales cuya titularidad corresponda a la Comunidad Autónoma, así como las servidumbres públicas en materias de sus competencias.
8. Montes, aprovechamientos y servicios forestales, vías pecuarias y pastos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.23.ª de la Constitución.
9. Agricultura y ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía.
10. Pesca en aguas interiores, marisqueo y acuicultura, caza y pesca fluvial y lacustre.

11. Aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos cuando las aguas discurran íntegramente dentro del País Vasco; instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando este transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra provincia o Comunidad Autónoma; aguas minerales, termales y subterráneas. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 149.1.25.ª de la Constitución.

12. Asistencia social.

13. Fundaciones y Asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial y similares, en tanto desarrollen principalmente sus funciones en el País Vasco.

14. Organización, régimen y funcionamiento de las Instituciones y establecimientos de protección y tutela de menores, penitenciarios y de reinserción social, conforme a la legislación general en materia civil, penal y penitenciaria.

15. Ordenación farmacéutica de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149.1.16.ª de la Constitución, e higiene, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 de este Estatuto.

16. Investigación científica y técnica en coordinación con el Estado.

17. Cultura, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.2 de la Constitución.

18. Instituciones relacionadas con el fomento y enseñanza de las Bellas Artes. Artesanía.

19. Patrimonio histórico, artístico, monumental, arqueológico y científico, asumiendo la Comunidad Autónoma el cumplimiento de las normas y obligaciones que establezca el Estado para la defensa de dicho patrimonio contra la exportación y la expoliación.

20. Archivos, Bibliotecas y Museos que no sean de titularidad estatal.

21. Cámara Agrarias, de la Propiedad, Cofradías de Pescadores, Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, sin perjuicio de la competencia del Estado en materia de comercio exterior.

22. Colegios Profesionales y ejercicio de las profesiones tituladas, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 36 y 139 de la Constitución. Nombramiento de Notarios de acuerdo con las Leyes del Estado.

23. Cooperativas, Mutualidades no integradas en la Seguridad Social y Pósitos, conforme a la legislación general en materia mercantil.

24. Sector público propio del País Vasco en cuanto no esté afectado por otras normas de este Estatuto.

25. Promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco de acuerdo con la ordenación general de la economía.

26. Instituciones de crédito corporativo, público y territorial y Cajas de Ahorro en el marco de las bases que sobre ordenación del crédito y la banca dicte el Estado y de la política monetaria general.

27. Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia. Ferias y mercados interiores. Denominaciones de origen y publicidad en colaboración con el Estado.

28. Defensa del consumidor y del usuario en los términos del apartado anterior.

29. Establecimiento y regulación de Bolsas de Comercio y demás centros de contratación de mercancías y de valores conforme a la legislación mercantil.

30. Industria, con exclusión de la instalación, ampliación y traslado de industrias sujetas a normas especiales por razones de seguridad, interés militar y sanitario y aquellas que precisen de legislación específica para estas funciones, y las que requieran de contratos previos de transferencia de tecnología extranjera. En la reestructuración de sectores industriales, corresponde al País Vasco el desarrollo y ejecución de los planes establecidos por el Estado.

31. Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda.

32. Ferrocarriles, transportes terrestres, marítimos, fluviales y por cable, puertos, helipuertos, aeropuertos y Servicio Meteorológico del País Vasco, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.20.ª de la Constitución. Centros de contratación y terminales de carga en materia de transportes.

33. Obras públicas que no tengan la calificación legal de interés general o cuya realización no afecte a otros territorios.

34. En materia de carreteras y caminos, además de las competencias contenidas en el apartado 5, número 1, del artículo 148 de la Constitución, las Diputaciones Forales de los

Territorios Históricos conservarán íntegramente el régimen jurídico y competencias que ostentan o que, en su caso, hayan de recobrar a tenor del artículo 3.º de este Estatuto.

35. Casinos, juegos y apuestas, con excepción de las Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas.

36. Turismo y deporte. Ocio y esparcimiento.

37. Estadística del País Vasco para sus propios fines y competencias.

38. Espectáculos.

39. Desarrollo comunitario. Condición femenina. Política Infantil, juvenil y de la tercera edad.

[. . .]

§ 52

Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco

Comunidad Autónoma del País Vasco
«BOPV» núm. 111, de 13 de junio de 2016
«BOE» núm. 151, de 23 de junio de 2016
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2016-6088

Se hace saber a todos los ciudadanos y ciudadanas de Euskadi que el Parlamento Vasco ha aprobado la Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

Las fundaciones han tenido históricamente un relevante papel en la articulación de la vida social vasca, al haber desarrollado actividades de interés general que se prolongan hasta nuestros días. En general, se conciben como organizaciones constituidas sin ánimo de lucro y que, por voluntad de las personas fundadoras, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a fines de interés general. En su origen, en forma de obras pías y capellanías, aparecieron ligadas principalmente a actividades benéfico-asistenciales, y así lograron perdurar a pesar del clima de desconfianza que, como consecuencia de la revolución liberal, se instauró durante el siglo XIX y que se materializó en la legislación desvinculadora y desamortizadora, que tuvo por objetivo prohibir la existencia de todo tipo de bienes en poder de «manos muertas», siendo el principal exponente de dicha normativa la ley de 27 de septiembre de 1820, que en su artículo primero suprimía todos los mayorazgos, fideicomisos, patronatos y cualquier otra clase de vinculaciones de bienes raíces. Sin embargo, a partir del reconocimiento del derecho de fundación en el Código Civil, comenzó una nueva etapa para las fundaciones, que desde entonces fueron reconocidas como instrumento fundamental para la participación de los particulares al lado de los poderes públicos para la satisfacción de las demandas de la ciudadanía a través del cumplimiento de fines de interés general. Muchas de ellas siguen persiguiendo los mismos fines que se perseguían en sus orígenes, aunque hoy en día las fundaciones han extendido sus actividades a los ámbitos laboral, docente, cultural, educativo, de la investigación, de la tecnología y de la innovación social, e incluso han surgido nuevas instituciones que adoptan la forma jurídica de fundación, como, por ejemplo, las fundaciones del sector público o las novedosas fundaciones bancarias. De hecho, las fundaciones han sabido adaptarse a las nuevas necesidades de la sociedad actual, y su influencia se ha ido incrementando en paralelo de forma notable, gozando de gran desarrollo y vitalidad, tanto en su número como en la diversidad de actividades que llevan a cabo.

Las instituciones vascas han tenido históricamente competencia en su regulación, vinculada directamente a la competencia foral en materia de beneficencia. De hecho, en la época foral era la regulación propia y no la legislación de beneficencia general del Estado la

que se aplicaba y eran las diputaciones las competentes en materia de juntas locales de beneficencia. Incluso tras la derogación foral, las diputaciones vascas siguieron teniendo competencias en estas materias en el marco del régimen económico-administrativo derivado del Concierto Económico. De hecho, su competencia en materia de fundaciones o establecimientos de beneficencia pública general, provincial o municipal fue expresamente reconocida por la Real Orden de 26 de junio de 1909.

Esta competencia tradicional de las instituciones vascas fue recogida también en los proyectos de estatuto de autonomía de la década de los años treinta del siglo pasado, y finalmente en el artículo 2.d.2 del título II del Estatuto de Autonomía vasco de 6 de octubre de 1936, donde se decía que, de acuerdo con los artículos 16 y 17 de la Constitución de la República, eran competencias del País Vasco la legislación exclusiva y la ejecución directa en materia de asistencia social y beneficencia, tanto pública como privada, las fundaciones benéficas de todas clases y los tribunales tutelares de menores. En ejercicio de esta competencia, el Departamento de Asistencia Social del Gobierno Vasco dictó un decreto el 7 de diciembre de 1936, disponiendo que las facultades correspondientes a las juntas provinciales de beneficencia y de protección de la infancia, así como las instituciones de beneficencia particular, pasarían a depender del Departamento de Asistencia Social, mientras que las fundaciones benéfico-docentes pasarían a depender del Departamento de Cultura. Se establecía también que los administradores y secretarios de las juntas provinciales y los patronos, diputaciones, ayuntamientos y representantes de las fundaciones particulares remitirían al departamento correspondiente del Gobierno Vasco los antecedentes, inventarios y estados de cuentas de sus respectivos organismos. Dicho departamento propondría la reorganización de las juntas de beneficencia y de protección a la infancia y controlaría las actividades y funciones de las fundaciones particulares. En este mismo sentido, mediante orden del consejero de Justicia y Cultura de 13 de noviembre de 1936 se estableció que todas las fundaciones benéfico-docentes vascas enviasen al secretario general de Cultura de Euskadi un informe detallado sobre el objeto y fecha de la fundación, personal rector de la misma, bienes, forma de su aplicación al objeto fundacional, etcétera, a efectos de su oportuno control por parte de dicho departamento. De hecho, en el ejercicio de las potestades de control, se llegó incluso a suspender en sus cargos a los patronos de algunas fundaciones (órdenes del Departamento de Justicia y Cultura del Gobierno Vasco de 1 de diciembre de 1936 y del Departamento de Asistencia Social de 15 de febrero de 1937).

Tras la Guerra Civil y la restauración de la democracia, la Constitución de 1978 recogió en su artículo 34 el derecho de fundación y el artículo 10.13 del Estatuto de Autonomía vasco de 1979 reconoció la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de fundaciones y asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial y similares, en tanto desarrollen principalmente sus funciones en el País Vasco. De hecho, la hasta ahora vigente Ley 12/1994, de 27 de junio, de Fundaciones del País Vasco, dictada a su amparo, fue la primera norma que dotó de un régimen jurídico integral al sector fundacional vasco, anticipándose incluso a la primera ley de fundaciones del Estado. Esta ley entroncaba con la larga trayectoria histórica de las fundaciones en Euskadi, como lo demuestran las numerosas fundaciones que datan de finales del siglo XIX constituidas en nuestro territorio para cubrir necesidades sociales, asistenciales y educativas acuciantes de los sectores más desfavorecidos de la sociedad; fue pionera en dotar a las fundaciones de un tratamiento más flexible del que hasta ese momento se les atribuía, y también unitario, al abogarse en ella por el establecimiento de un registro y protectorado únicos para todas las fundaciones de la Comunidad Autónoma vasca, frente al modelo hasta entonces operativo de adscripción de las fundaciones a un determinado ámbito de la Administración pública que ejercía la tutela en función de los fines perseguidos. Esta ley fue completada por el Decreto 100/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco, y por el Decreto 101/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones del País Vasco.

La Ley 12/1994, de 27 de junio, se ha ido adaptando también a la concepción que de la fundación se tiene en la Unión Europea y fue modificada por la Ley 7/2012, de 23 de abril, lo que resultaba obligado para su adaptación a los requerimientos de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los servicios en el

mercado interior. Pero en los últimos tiempos han surgido nuevas razones que recomiendan la elaboración de una nueva ley en esta materia; entre otras, la necesidad de aportar mayor seguridad jurídica tanto a la Administración pública como a las fundaciones y ciudadanía en general o la exigencia de refundir las normas aplicables a dichas entidades y de introducir modificaciones de índole técnico-jurídica, que persiguen la adaptación de la normativa fundacional a los nuevos tiempos dando respuesta a las exigencias y necesidades actuales de la sociedad. No puede olvidarse tampoco que, además de su regulación de Derecho público, es necesario que en su vertiente regulatoria del Derecho civil, la nueva ley adapte su regulación a la realidad actual del Derecho civil vasco, de conformidad con la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, todo ello en virtud de la competencia exclusiva que el artículo 10.5 del Estatuto de Autonomía vasco atribuye a nuestra Comunidad Autónoma. En todo caso, se trata de avanzar en la simplificación administrativa y en la racionalización de los servicios públicos, potenciando el derecho a crear fundaciones y estableciendo a su vez los controles necesarios que garanticen la seguridad jurídica del tráfico en el que se halla inmersa la fundación, así como de garantizar un correcto cumplimiento de las exigencias derivadas de su especial régimen jurídico.

Por todo ello, se ha diseñado una ley no demasiado extensa ni reglamentista pero que aborde de modo adecuado los asuntos que requieren una regulación adaptada a los nuevos tiempos. Para el cumplimiento de dichos objetivos, se ha adaptado la sistemática de la ley, que consta de 74 artículos, agrupados en cuatro capítulos, divididos a su vez en 11 secciones, y cuenta con siete disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

Y en la misma línea, la presente ley instaura en este ámbito una nueva potestad, la sancionadora, con la finalidad de que actúe como mecanismo disuasorio de las conductas contrarias a las obligaciones administrativas y como medida generadora de confianza para quienes contribuyen a la financiación de estas entidades. Se trata de un mecanismo ejecutivo que el ordenamiento pone en manos de las administraciones públicas, para contribuir a que el proyecto fundacional se desarrolle conforme al interés general y a la voluntad de las personas fundadoras. Así, se tipifican las conductas infractoras en las que se aprecia que incurren con mayor frecuencia las fundaciones, y respecto a las cuales la potestad sancionadora se convierte en un mecanismo efectivo para evitar el uso de mecanismos de intervención más agresivos. Esta nueva potestad se regula desde la perspectiva y la clara conciencia de la naturaleza privada, en todo o en parte, de muchas fundaciones.

II

El capítulo I, relativo al régimen jurídico de las fundaciones, contiene, además de determinadas disposiciones generales, lo relativo a la constitución, gobierno, patrimonio, funcionamiento, actividades, modificación, fusión, escisión, extinción y transformación de las fundaciones. En él pueden destacarse las siguientes novedades respecto a la anterior ley:

En las disposiciones generales, a la indicación de que los fines de las fundaciones han de ser de interés general se añade un listado abierto de fines que se consideran «per se» de esa naturaleza. En cuanto al ámbito de aplicación, al igual que en la ley de 1994, se establece la aplicación de la ley a las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero se incluye también de forma expresa en su ámbito de aplicación a las que tengan la sede de su patronato, así como la gestión y dirección de la fundación, centralizadas en la Comunidad Autónoma de Euskadi, aunque la actividad principal se desarrolle en el extranjero. En consecuencia, se indica que el domicilio de las fundaciones podrá ser el de la sede de su patronato o bien el del lugar donde desarrollen principalmente sus actividades, siempre que se encuentre dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Y un aspecto también novedoso respecto a la constitución de las fundaciones es que se recogen expresamente las previsiones del régimen sucesorio del Derecho civil vasco con todas sus particularidades.

En la sección relativa al gobierno de la fundación y respecto a la inscripción de los nombramientos y ceses de las personas integrantes del patronato de la fundación, la novedad radica en que se establece el carácter declarativo de dichas inscripciones, siempre que se presente la solicitud al Registro de Fundaciones del País Vasco dentro del plazo de

tres meses contados desde la adopción de dichos acuerdos o desde la fecha de la renuncia. Pasado dicho plazo sin que haya sido solicitada la inscripción registral, esta adquirirá carácter constitutivo, para reforzar la seguridad jurídica respecto de terceros, por lo que los acuerdos solo tendrán validez una vez inscritos en el Registro de Fundaciones del País Vasco, con efectos retroactivos a la fecha en la que fueron formalmente adoptados.

Por otro lado, se establece la posibilidad de que los patronos o patronas puedan cobrar por los servicios que presten en la fundación siempre que sean distintos de los correspondientes a sus funciones en el patronato, salvo prohibición expresa de la persona o personas fundadoras. Asimismo, se suprime la referencia a «los actos que excedan de la gestión ordinaria», y se enumeran las facultades que no pueden ser delegadas por el patronato, aportando mayor seguridad jurídica a los destinatarios, al no quedar sometido el asunto a la interpretación del concepto de «gestión ordinaria».

Respecto al patrimonio de las fundaciones, cabe indicar que cuando las fundaciones realicen actos de disposición o gravamen relativos a los bienes o derechos que formen parte de la dotación patrimonial, los que estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales y los que superen los porcentajes respecto al activo señalados en el texto deberán presentar al Protectorado de Fundaciones del País Vasco una declaración responsable, regulada en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en cumplimiento de los objetivos de simplificación administrativa y facilitación al ciudadano de la realización de los trámites preceptivos ante la Administración, introducidos por la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior.

Una vez realizados los actos de disposición o gravamen, el patronato deberá presentar al protectorado la declaración responsable que determine que se ha adoptado correctamente el acuerdo de disposición o gravamen, indicando la motivación y necesidad de su realización, así como que la operación no es perjudicial para la fundación ni pone en peligro su viabilidad económica. En el caso de que el valor de los bienes supere el porcentaje señalado en la presente ley, deberá presentarse además un estudio económico realizado por profesional independiente.

No obstante, en contraprestación se refuerza la función de control «a posteriori» del Protectorado de Fundaciones del País Vasco sobre los actos de disposición o gravamen, el cual podrá exigir que se acrediten las condiciones y circunstancias concurrentes y, en su caso, ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra las personas que integren el patronato, excepto las que se hayan opuesto a los acuerdos, cuando estos sean lesivos para la fundación en los términos previstos en la ley.

Asimismo, debe significarse que el citado régimen de comunicación dejará de ser aplicable para las fundaciones en los supuestos en que quede acreditada la falsedad del contenido de una declaración responsable presentada al protectorado, y que a partir de ese momento será necesario solicitar autorización al mismo para la realización de los actos de disposición y gravamen que lleve a cabo, perdiendo el derecho a su tramitación mediante la declaración responsable.

En cuanto al funcionamiento y actividades de las fundaciones, se establecen los principios que deben guiar su actuación, entre los que destaca el fomento de los códigos de conducta y buenas prácticas de funcionamiento, así como la publicidad y transparencia y la imparcialidad y no discriminación en la determinación de las personas beneficiarias. En cumplimiento de estos fines, se regula detenidamente la financiación de las fundaciones, y la ley recoge que las que cuenten con una participación igual o superior al 20% de una sociedad mercantil deberán informar al protectorado en su memoria anual, dando cuenta inmediata a él cuando dicha participación sea mayoritaria. Del mismo modo, deberán informar las fundaciones al protectorado de su participación en una sociedad mercantil que supere el 50% del patrimonio neto de la fundación. Por último, se establece la obligación de las fundaciones de enajenar las participaciones en sociedades en las que se deba responder personalmente de las deudas sociales, salvo que en el plazo de un año dichas sociedades se transformen en entidades de responsabilidad limitada.

Sin duda, otra de las novedades más significativas que contiene la ley es el cierre del registro como consecuencia directa de la falta de presentación de las cuentas anuales. De este modo, el legislador se hace eco de la necesidad de establecer una medida coercitiva

ante dicho incumplimiento que, sin llegar a constituir un procedimiento sancionador, pueda ser una medida efectiva para que un mayor número de fundaciones cumplan con sus obligaciones de información económico-contable, lo cual garantiza la necesaria transparencia de dichas entidades.

Del mismo modo, se prevé la publicación del listado de las fundaciones que hayan incumplido la obligación de presentación de las cuentas anuales ante el Registro de Fundaciones del País Vasco, así como de aquellas que las hayan presentado de forma defectuosa y no hayan subsanado lo requerido por el protectorado, con la finalidad de promover la correcta y efectiva presentación de las cuentas en el plazo establecido. Finalmente, y en aras de garantizar un mejor control, la auditoría de cuentas de las fundaciones pasa de ser obligatoria solamente para las fundaciones de «relevancia económica» a ser preceptiva en general para la gran mayoría de las fundaciones, salvo para aquellas en las que, por su reducida entidad, la ley considera que no debe ser exigible.

En lo que concierne a la modificación, fusión, escisión y extinción de las fundaciones, se incluye la posibilidad de crear por escisión de una fundación ya existente una o más fundaciones; y respecto al destino del remanente de las fundaciones constituidas por personas jurídicas públicas, tras su disolución y extinción este remanente deberá revertir a las mismas en su totalidad, o, en su caso, en proporción a su aportación realizada en el momento de la constitución o con posterioridad. La razón de dicha inclusión es la necesidad de que el patrimonio aportado por el sector público permanezca en este tras la extinción de la fundación, para la realización de actividades de interés general promovidas por dicho sector.

Otra reseñable novedad de la ley es que prevé tanto la transformación de las fundaciones en otras entidades (con una forma jurídica distinta) como la de otras entidades en fundación, inspirada esta última en la regulación contenida en la propuesta de reglamento del Consejo europeo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea. En el caso de la transformación de las fundaciones en otro tipo de persona jurídica, se requiere que esta carezca de ánimo de lucro, comparta los mismos fines, tenga su ámbito de actuación en la Comunidad Autónoma del País Vasco y mantenga la integridad de su patrimonio bajo el control de un órgano público, conservando su personalidad jurídica. En estos supuestos, una vez garantizado el mantenimiento de la posición jurídica de posibles terceros relacionados jurídicamente con la entidad que se transforma, y constatada la inexistencia de una prohibición expresa en la norma reguladora tanto de la persona jurídica de origen como de destino, parece razonable posibilitar la transformación.

III

El capítulo II regula el Protectorado y el Registro de Fundaciones del País Vasco. En relación con el Protectorado de Fundaciones del País Vasco, se señalan sus funciones, entre las que destacan las de asesoramiento e información a las fundaciones, control, vigilancia e inspección de estas y exigencia de responsabilidad a los patronos o patronas. Ha de hacerse mención especial a la inclusión en la ley del plan de inspección anual a las fundaciones, con carácter preventivo, al objeto de comprobar que las mismas han cumplido con sus obligaciones, y a la regulación del expediente de verificación de actividades, que, dada su relevancia, se incorpora al texto de la ley a pesar de que ya se preveía anteriormente en el Decreto 100/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco.

Como aspecto sustancial de la nueva regulación, hay que señalar que la ley recoge la regla general del silencio administrativo negativo ante la falta de resolución expresa de los órganos administrativos correspondientes, mientras que únicamente se entenderá resuelta por silencio positivo la solicitud de contratación entre los patronos o patronas y las fundaciones cuando haya transcurrido el plazo de tres meses desde la fecha de presentación de la solicitud.

Es cierto que la normativa europea, a través del artículo 4, apartado 8, de la Directiva de Servicios antes mencionada, apuesta por la generalización del silencio administrativo positivo, entendiendo que solo «razones imperiosas de interés general» pueden justificar la opción contraria, y precisando que por «razón imperiosa de interés general» se debe entender una «razón reconocida como tal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, como

son el orden público, la seguridad pública, la protección civil, la salud pública, la preservación del equilibrio financiero del régimen de seguridad social, la protección de los consumidores, de los destinatarios de servicios y de los trabajadores, las exigencias de la buena fe en las transacciones comerciales, la lucha contra el fraude, la protección del medio ambiente y del entorno urbano, la sanidad animal, la propiedad intelectual e industrial, la conservación del patrimonio histórico y artístico nacional y los objetivos de la política social y cultural». Pero la adopción del criterio del silencio negativo se produce en esta ley al concurrir efectivamente algunas de dichas «razones imperiosas de interés general», siendo precisamente la salvaguarda de este la que impide que el mero transcurso del tiempo permita dar por válidas situaciones que no hayan sido objeto de una previa calificación del órgano administrativo correspondiente.

Al ser las fundaciones actuales verdaderas «operadoras de mercado», los órganos administrativos encargados de velar por el sometimiento de las mismas a los fines de interés general declarados en sus estatutos deben actuar con idénticos instrumentos y premisas que el encargado de otorgar seguridad al tráfico jurídico que tiene lugar en el ámbito mercantil. Si en el Registro Mercantil se sirve a la protección del tráfico jurídico proporcionando a los particulares información sobre otros particulares con los que pueden relacionarse y no resulta procedente que por el mero transcurso del tiempo se inscriban situaciones que no gozan de total fiabilidad desde el punto de vista jurídico, la interpretación debe ser la misma para el Registro de Fundaciones del País Vasco, ya que se trata, del mismo modo, de un registro que igualmente tiene por objeto aportar seguridad jurídica al tráfico de dichas entidades en su funcionamiento ordinario a través de la publicidad veraz de determinadas circunstancias jurídicas, y no de mera información administrativa.

Es esta presunción legal de veracidad y la especial eficacia de la que se les dota frente a terceros lo que exige que deba producirse la calificación registral o el control por parte del protectorado.

Se declara también la separación e independencia entre el Registro y el Protectorado de Fundaciones del País Vasco (naturaleza que ya se anticipaba, de hecho, en el desarrollo reglamentario de la Ley 12/1994 realizado a través de los decretos del Protectorado y del Registro de Fundaciones del País Vasco en el año 2007) y se incluyen los principios de actuación que también anunciaba el Decreto 101/2007, de 19 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones del País Vasco. Entre ellos destaca el de otorgar publicidad material y formal, el de legalidad, el de legitimación, el de prioridad, el de tracto sucesivo, el de colaboración con las notarías y fomento de las nuevas tecnologías, estableciéndose la tramitación administrativa mediante medios telemáticos, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente, en una clara apuesta por el impulso de las TIC. Finalmente, se prevé la creación del Consejo Vasco de Fundaciones, órgano colegiado de naturaleza consultiva, que permite la interlocución permanente de la Administración con el sector de las fundaciones.

IV

El capítulo III regula las denominadas fundaciones especiales: las fundaciones del sector público y las fundaciones bancarias. La nueva ley regula estos nuevos tipos de fundaciones, adaptándose a la realidad social, para lo cual debe cumplir lo previsto en la normativa general de fundaciones y en la legislación específica de los sectores correspondientes.

Respecto a la fundación del sector público vasco, debe destacarse que la presente ley se atiene a la definición que para las fundaciones del sector público de la Administración general de la Comunidad Autónoma recoge el vigente artículo 23 bis del Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, y a ella se le dedican dos artículos. Entre otras obligaciones, las fundaciones consideradas entidades del sector público a efectos de la normativa de contratación pública deberán garantizar que las contrataciones que realizan se ajustan a los principios de publicidad y transparencia de los procedimientos, libertad de acceso a las licitaciones, no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos, así como que la selección de su personal se rige por los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad de la correspondiente convocatoria.

En lo que concierne a las fundaciones bancarias, estas son fruto de la reestructuración del sector bancario que, como consecuencia del Memorando de Entendimiento sobre Condiciones de Política Sectorial Financiera, de 23 de julio de 2012, elaborado en el seno del Eurogrupo para la reforma del sector financiero, obligó al Estado español a dictar la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, que fue la que creó este nuevo tipo de fundaciones. Conforme a su artículo 32, son fundaciones bancarias aquellas que mantienen una participación en una entidad de crédito que alcanza, de forma directa o indirecta, al menos, un 10% del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que les permite nombrar o destituir alguna persona integrante de su órgano de administración. Han de tener finalidad social y orientar su actividad principal a la atención y desarrollo de la obra social y a la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito. Según lo previsto en la ley, las fundaciones bancarias que desarrollen sus funciones principalmente en el País Vasco quedarán sujetas al régimen jurídico previsto en su normativa específica, y, con carácter supletorio, a la legislación sobre fundaciones, siéndoles de aplicación por ello la presente ley. Asimismo, las fundaciones ordinarias se transformarán en fundaciones bancarias y viceversa cuando adquieran o modifiquen el porcentaje de su participación en una entidad de crédito por encima de los umbrales fijados en la normativa sobre fundaciones bancarias.

V

El capítulo IV recoge el régimen sancionador aplicable a las infracciones reguladas por la presente ley en las que puedan incurrir las fundaciones. Esta regulación pretende llegar a ser un elemento de garantía del cumplimiento efectivo de la voluntad fundacional y del correcto funcionamiento de la fundación. La presente ley hace responsables de las infracciones cometidas a los miembros de los órganos de gobierno en los casos en los que la responsabilidad sea individualizable. La ley se limita a tipificar como infracciones un reducido número de supuestos, dado que la sanción que comportan se plantea como medida disuasiva. En cuanto a las sanciones establecidas, se complementan en esta ley las de carácter económico con el cierre registral parcial y la posibilidad de destitución o inhabilitación como miembros del patronato, según el tipo de infracción. Para la graduación de las sanciones, destaca la inclusión del hecho de que la entidad se nutra de fondos públicos o fondos provenientes de captación pública, dada la naturaleza de estas fundaciones y la finalidad que persigue la acción protectora que, hacia ella, ejerce el correspondiente órgano.

VI

Finalmente, la ley incluye las correspondientes disposiciones adicionales sobre temas diversos, como, por ejemplo, las fundaciones vinculadas a los partidos políticos, los requerimientos de información a otras administraciones, las obligaciones notariales de remisión de documentación al Registro de Fundaciones del País Vasco y las exigencias derivadas de la Ley para la Igualdad de Mujeres y Hombres, o las disposiciones especiales para las fundaciones integradas en la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación. A su vez, las disposiciones transitorias establecen la obligación de adaptación de los estatutos de las fundaciones a la nueva ley y la vigencia de los reglamentos del Registro y del Protectorado de Fundaciones del País Vasco, regulados en los decretos 101/2007 y 100/2007, de 19 de junio, hasta el desarrollo reglamentario de la ley. Por último, la disposición derogatoria deja sin efecto la Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco, y las dos disposiciones finales se refieren al desarrollo reglamentario de la nueva ley y a su entrada en vigor.

CAPÍTULO I

La Fundación

Sección primera. Disposiciones Generales

Artículo 1. *Objeto.*

Es objeto de esta ley regular el derecho de fundación, de acuerdo con las competencias que la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene en la materia.

Artículo 2. *Concepto.*

Las fundaciones son organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de las personas fundadoras, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

Las fundaciones se rigen por la voluntad de las personas fundadoras, sus estatutos y, en todo caso, por la ley.

Artículo 3. *Denominación.*

1. La denominación de las fundaciones deberá ajustarse a los requisitos, prohibiciones y reservas de denominación previstos en la legislación vigente.

2. La denominación de las fundaciones se ajustará a las siguientes reglas:

a) Deberá contener la palabra «fundación» o «fundazioa».

b) No podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión a ninguna otra previamente inscrita en los registros de fundaciones.

c) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.

d) No podrá formarse exclusivamente con el nombre de España, de las comunidades autónomas o de las entidades locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio de las entidades fundadoras.

e) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos de los de la persona fundadora deberá contar con su consentimiento expreso, o, en caso de ser incapaz, con el de su representante legal.

f) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales o induzcan a error o confusión respecto de la naturaleza o actividad de la fundación.

3. No se admitirá ninguna denominación que incumpla cualquiera de las reglas establecidas en el apartado anterior, o conste que coincide o se asemeja a la de una entidad preexistente inscrita en otro registro público, o a una denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

Artículo 4. *Fines y personas beneficiarias.*

1. Las fundaciones deberán servir a fines de interés general. Entre otros, se consideran fines de interés general los siguientes:

a) Defensa de los derechos humanos y de los principios éticos y democráticos, en especial la defensa de las víctimas del terrorismo y actos violentos.

b) Promoción de la acción social.

c) Educativos, culturales, deportivos, sanitarios y laborales.

d) Cooperación y educación para el desarrollo.

e) Defensa del medio ambiente y del patrimonio.

f) Fomento de la economía social y/o del emprendizaje empresarial.

g) Desarrollo del sector primario, industrial y de servicios.

h) Desarrollo de la sociedad de la información.

i) Investigación científica y desarrollo tecnológico.

j) Fomento de la igualdad de oportunidades.

k) Desarrollo comunitario.

l) Diversidad lingüística y cultural vasca.

m) Defensa y protección de los animales.

n) Promoción del voluntariado y defensa de la tolerancia.

2. La actividad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas, físicas o jurídicas. Tendrán esta consideración los colectivos de personas trabajadoras de una o varias empresas y sus familiares. En todo caso, los criterios de selección del colectivo de personas beneficiarias deberán ser objetivos e imparciales.

3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones a la persona o personas fundadoras o a los patronos o patronas, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

No se incluyen en el párrafo anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico y cultural, siempre que cumplan las exigencias legales a que se someten, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

4. Cuando se aprecien indicios racionales de ilicitud penal en la documentación aportada para la constitución de una fundación, el protectorado dictará resolución motivada, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, comunicando esta circunstancia a las personas promotoras de la constitución. El procedimiento de constitución quedará suspendido hasta tanto recaiga resolución judicial firme.

Artículo 5. *Ámbito de aplicación.*

1. Esta ley se aplicará a las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se considera que desarrollan también principalmente sus actividades en la Comunidad Autónoma del País Vasco las fundaciones que, realizando su actividad principal en el extranjero, tienen su domicilio estatutario así como la sede de su patronato y su gestión y dirección centralizadas dentro de dicha Comunidad.

2. Las fundaciones extranjeras que, regidas por su ley personal, pretendan ejercer sus actividades de forma estable en la Comunidad Autónoma del País Vasco deben contar con una delegación en esta. La presente ley les será de aplicación a estos efectos respecto a su relación con las administraciones públicas vascas.

Las delegaciones de fundaciones extranjeras existentes en la Comunidad Autónoma del País Vasco estarán sometidas a su protectorado, y habrán de inscribirse en el Registro de Fundaciones del País Vasco, para lo que deberán acreditar previamente estar válidamente constituidas con arreglo a su ley personal, de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente.

La inscripción podrá denegarse cuando no se acredite la circunstancia señalada en el párrafo anterior, así como cuando los fines no sean de interés general.

Las fundaciones extranjeras que incumplan los requisitos establecidos en este artículo no podrán utilizar la denominación de «fundación».

Artículo 6. *Domicilio.*

1. Deberán estar domiciliadas en la Comunidad Autónoma del País Vasco las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad en dicho territorio.

2. Las fundaciones tendrán su domicilio estatutario en el lugar donde se encuentre la sede de su patronato, o bien en el lugar en el que desarrollen principalmente sus actividades.

3. Las fundaciones que se inscriban en la Comunidad Autónoma del País Vasco para desarrollar su actividad principal en el extranjero tendrán su domicilio estatutario en la sede de su patronato dentro de dicha Comunidad.

Sección segunda. La constitución de las fundaciones

Artículo 7. *Capacidad para fundar.*

1. Podrán constituir fundaciones tanto las personas físicas como las jurídicas, ya sean éstas privadas o públicas, salvo que en el caso de estas últimas sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

2. Las personas físicas requerirán de capacidad para disponer gratuitamente, «inter vivos» o «mortis causa», de los bienes y derechos en que consista la dotación.

3. Las personas jurídicas privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso del órgano competente para disponer gratuitamente de sus bienes, con arreglo a sus estatutos o a la legislación que les resulte aplicable. Las de índole institucional deberán contar con el acuerdo de su órgano rector.

4. Las personas jurídicas públicas podrán constituir fundaciones o participar en su constitución exclusivamente para promover la participación de los particulares o de otras entidades públicas o privadas en actividades de interés general y siempre que ello no suponga la asunción por parte de las fundaciones del ejercicio de potestades públicas o de la prestación de servicios públicos obligatorios.

Dicha constitución deberá ser autorizada por el órgano que resulte competente en cada institución, previa tramitación del procedimiento que sea de aplicación, en el que quede constancia de las razones o motivos por los que se considera que se alcanzará una mejor consecución de los fines de interés general a través de una fundación que mediante otras formas jurídicas, públicas o privadas, contempladas en la normativa vigente.

Artículo 8. *Formas de constitución.*

1. La fundación podrá constituirse por actos «inter vivos» o «mortis causa».

2. La constitución de una fundación por acto «inter vivos» se realizará en escritura pública, que deberá contener los extremos especificados en el artículo siguiente.

3. La constitución de una fundación por acto «mortis causa» se realizará por testamento o por pacto sucesorio, con efecto de presente o «post mortem», que deberá contener los requisitos previstos en el artículo siguiente, referente a la escritura pública de constitución.

4. Si en la constitución de una fundación por acto «mortis causa» la persona testadora se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación inicial, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por la ley se otorgará por quien sea albacea testamentario o por el comisario o comisaria de Derecho civil vasco, y, en su defecto, por las personas herederas testamentarias. En caso de que estas no existan o incumplan esta obligación, la escritura se otorgará por el protectorado, previa autorización judicial.

Artículo 9. *Escritura pública de constitución.*

1. La escritura pública de constitución de una fundación deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El nombre, apellidos, edad, sexo y estado civil de las personas fundadoras, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas, y en ambos casos su nacionalidad, domicilio y número de identificación fiscal.

b) La voluntad de constituir una fundación.

c) La dotación inicial, su valoración y la forma y realidad de su aportación.

d) Los estatutos de la fundación, cuyo contenido se ajustará a las previsiones del artículo siguiente.

e) La identificación de las personas que integran el patronato, así como su aceptación si se realiza en el acto fundacional.

f) El certificado del Registro de Fundaciones del País Vasco acreditativo del cumplimiento de las reglas a las que, de acuerdo con el artículo 3 de la presente ley, deben ajustarse las denominaciones de las fundaciones.

2. Las fundaciones podrán ser constituidas por una duración indefinida o temporal. En este último caso, la duración de la fundación ha de ser suficiente para llevar a cabo la finalidad fundacional.

3. La persona o personas fundadoras podrán dar a la escritura pública el carácter de carta fundacional, con el fin de que puedan adherirse otras personas con el carácter de fundadoras. En tal caso, se fijará el plazo durante el cual haya de formularse tal adhesión.

4. Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de constitución en el Registro de Fundaciones del País Vasco. La inscripción solo podrá ser denegada cuando dicha escritura pública no se ajuste a las prescripciones de la ley.

5. Solo las entidades inscritas en el Registro de Fundaciones del País Vasco podrán utilizar la denominación de «fundación».

Artículo 10. *Estatutos de la fundación.*

1. En los estatutos de las fundaciones deberá constar:

a) La denominación de la entidad.

b) Los fines fundacionales.

c) El domicilio de la fundación y el ámbito territorial en el que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

d) La duración indefinida o temporal. En el caso de que sea temporal, habrá de indicarse la fecha de finalización. En caso contrario, se presumirá que la fundación se constituye por tiempo indefinido.

e) Las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de las personas beneficiarias.

f) La composición del patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus integrantes, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos.

g) Otras disposiciones y condiciones lícitas que la persona o personas fundadoras tengan a bien establecer.

2. Toda disposición de los estatutos de la fundación o manifestación de la voluntad de las personas fundadoras que sea contraria a la ley se tendrá por no puesta, salvo que afecte a la validez constitutiva de aquella. En este último caso, no procederá la inscripción de la fundación en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

Artículo 11. *Fundaciones en proceso de inscripción.*

1. Otorgada la escritura fundacional, y en tanto se procede a la inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco, el patronato de la fundación realizará, tras aceptar las personas designadas sus nombramientos, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por esta cuando obtenga personalidad jurídica.

2. Transcurridos cinco meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin que se hubiese instado a la inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco, el protectorado procederá al cese de los miembros del patronato, quienes responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y de los perjuicios que ocasione la falta de inscripción.

Asimismo, el protectorado procederá a nombrar nuevos patronos o patronas, previa autorización judicial, que asumirán la obligación de inscribir la fundación en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

Artículo 12. Dotación de la fundación.

1. La dotación, que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación inicial cuyo valor económico alcance los 30.000 euros.

Cuando la dotación inicial sea de inferior valor, las personas fundadoras incluirán en la escritura fundacional, junto con el primer programa de actuación, un estudio económico

realizado por profesional independiente donde se acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

2. Si dicha aportación inicial es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos, del 25%, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación. Las aportaciones sucesivas podrán ser realizadas por otras personas fundadoras o por terceras personas.

Si la dotación inicial no es dineraria, deberá incorporarse a la escritura de constitución la tasación realizada por persona experta independiente.

En uno y otro caso, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el notario o notaria autorizante, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que llevan aparejada la ejecución. En ningún caso se considerará como tal el mero propósito de recaudar donativos.

4. Formarán también parte de la dotación de la fundación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por las personas fundadoras o por terceras personas, o que se afecten por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.

5. Todo ello se entenderá sin perjuicio de la aplicación de las limitaciones sucesorias o que por razón de troncalidad puedan afectar a los bienes y derechos que se aporten a las fundaciones.

Sección tercera. El gobierno de las fundaciones

Artículo 13. Patronato de la fundación.

En toda fundación deberá existir, con la denominación de patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma. Corresponderá al patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de estos.

Artículo 14. Composición del patronato.

1. Podrán formar parte del patronato tanto las personas físicas como las jurídicas.

2. Las personas físicas que integren el patronato deberán tener plena capacidad de obrar y no estar inhabilitadas para el ejercicio de cargos públicos.

3. Las personas jurídicas miembros del patronato deberán designar a la persona o personas físicas que les representen en dicho órgano.

4. El patronato, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente, será un órgano colegiado compuesto por un mínimo de tres miembros, que elegirán entre ellos a su presidente o presidenta, a quien podrán asimismo designar las personas fundadoras en la escritura de constitución o en los estatutos fundacionales.

El patronato nombrará asimismo un secretario o secretaria, cargo que podrá o no ser miembro del patronato. En este último caso, tendrá voz pero no voto, correspondiéndole entre otras funciones la certificación de los acuerdos del patronato, con el visto bueno del presidente o presidenta.

El patronato podrá elegir otros cargos que se establezcan en sus estatutos. En caso de que estos prevean el cargo de vicepresidente o vicepresidenta del patronato de la fundación, y en defecto de previsión estatutaria, dicha persona sustituirá al presidente o presidenta en caso de ausencia.

5. En circunstancias excepcionales, y previa motivación suficiente, el patronato de la fundación podrá ser unipersonal, reservándose las personas fundadoras para sí el ejercicio de todas las competencias asignadas al patronato. En tal caso, y para el momento en que se produzca su cese, las personas fundadoras deberán prever en los estatutos la composición y forma de provisión del patronato, que tendrá carácter colegiado.

6. El primer patronato será nombrado por las personas fundadoras en la escritura de constitución. El nombramiento de nuevos patronos o patronas, bien sea por ampliación o por sustitución de sus integrantes, se llevará a efecto de acuerdo con lo establecido en los estatutos fundacionales.

Artículo 15. *El cargo de patrono o patrona.*

1. Los acuerdos de nombramiento y cese de los miembros del patronato han de inscribirse en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

2. El patronato deberá comunicar al Registro de Fundaciones del País Vasco el nombramiento y cese de sus miembros en el plazo de tres meses contados desde la adopción de dichos acuerdos o desde la fecha de la renuncia, y la inscripción tendrá efectos declarativos.

Pasado dicho plazo sin que haya sido solicitada la inscripción registral, esta adquirirá carácter constitutivo, por lo que los acuerdos solo tendrán validez una vez inscritos en el Registro de Fundaciones del País Vasco, con efectos retroactivos a la fecha en la que fueron formalmente adoptados.

3. Los cargos de los miembros del patronato podrán tener una duración indefinida o temporal. En este último caso, dichas personas podrán ser reelegidas indefinidamente, siempre de acuerdo con lo establecido en los estatutos de la fundación.

4. Las personas físicas miembros del patronato deberán ejercer su cargo personalmente, si bien podrán designar a otro patrono o patrona para que actúe en su nombre y representación en actos concretos, y la persona representante deberá ajustarse a las instrucciones que la representada haya podido formularle por escrito. No obstante, cuando el miembro del patronato ostente un cargo público o privado, podrá designar a otra persona para que lo ejerza en su nombre de forma permanente.

5. Quienes representen a las personas jurídicas en el patronato lo harán de forma estable. Si dichas personas son designadas por razón de su cargo en la persona jurídica, la pérdida del cargo conllevará la pérdida de la condición de patrono o patrona.

6. Los patronos y patronas ejercerán sus funciones de buena fe y con la debida dedicación, no valiéndose de su posición en el patronato para obtener ventajas personales o materiales y poniendo en conocimiento de los órganos competentes cualquier actuación irregular de la cual tengan conocimiento por razón de su cargo.

Artículo 16. *Aceptación y renuncia de los miembros del patronato.*

1. Los miembros del patronato entrarán a ejercer sus funciones después de haber aceptado expresamente el nombramiento. Dicha aceptación será preceptiva para la inscripción del mismo en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

De igual manera, las personas que integren el patronato y sean designadas para ejercer un cargo dentro de él, deberán aceptarlo mediante alguna de las formas establecidas en el siguiente apartado.

2. La aceptación del nombramiento de miembro o cargo del patronato podrá instrumentarse de alguna de las maneras siguientes:

a) En escritura pública.

b) En documento privado con firma legitimada por notario o notaria.

c) Mediante comparecencia en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

d) Mediante la presentación en el Registro de Fundaciones del País Vasco de un certificado acreditativo de la aceptación del nombramiento ante el patronato de la fundación, expedido por el secretario o secretaria del mismo, con su firma legitimada notarialmente o autenticada ante persona funcionaria del Registro de Fundaciones del País Vasco, en comparecencia realizada al efecto.

3. Las personas jurídicas podrán aceptar su nombramiento como miembros del patronato, además de por los medios previstos en el apartado anterior, mediante la presentación al Registro de Fundaciones del País Vasco de la acreditación de la designación de la persona física que le representa en el patronato. La aceptación de la persona jurídica desplegará efectos jurídicos desde la fecha de dicha designación.

4. La renuncia como miembro del patronato, así como al cargo que se ostente dentro de él, deberá comunicarse a dicho órgano de gobierno e instrumentarse mediante alguna de las formas previstas para la aceptación en el apartado 2 de este artículo. Dicha renuncia deberá ser comunicada al Registro de Fundaciones del País Vasco en el plazo de tres meses contados desde la fecha de aquella, y la inscripción tendrá efectos declarativos.

Pasado dicho plazo sin que haya sido solicitada la inscripción registral, esta adquirirá carácter constitutivo, por lo que los acuerdos solo tendrán validez una vez inscritos en el Registro de Fundaciones del País Vasco, con efectos retroactivos a la fecha en la que fueron formalmente adoptados.

Artículo 17. *Gratuidad del cargo de patrono o patrona.*

1. El ejercicio del cargo de patrono o patrona en las fundaciones será gratuito, sin perjuicio del reembolso de los gastos que se produzcan en el ejercicio de sus funciones, siempre que estén debidamente justificados.
2. Salvo que las personas fundadoras hubiesen dispuesto lo contrario, el patronato podrá establecer una retribución para los patronos o patronas que presten en la fundación servicios distintos de los correspondientes a sus funciones como tales, acuerdo que deberá ser autorizado por el protectorado en el plazo de tres meses.

Artículo 18. *Delegación de facultades y apoderamientos.*

1. El patronato podrá delegar sus facultades en uno o más de sus integrantes, salvo prohibición expresa contenida en los estatutos. Cuando la delegación se realice a favor de varios miembros del patronato, se constituirán una o varias comisiones ejecutivas o delegadas, las cuales deberán estar reguladas en los estatutos de la fundación. No podrá delegarse, en ningún caso, la adopción de los acuerdos relativos a:

a) La aprobación de las cuentas anuales.
b) La aprobación del plan de actuación.
c) La modificación de los estatutos.
d) La fusión, escisión, transformación, extinción y liquidación de la fundación.
e) Los actos de constitución de otra persona jurídica, salvo que dichos actos estén directamente vinculados a los fines.
f) Los actos de participación o venta de participaciones en otras personas jurídicas si su importe es superior al 20% del activo de la fundación.
g) Cualquier acto de disposición sobre bienes o derechos que superen el 20% del activo de la fundación.
h) El aumento o la disminución de la dotación.
i) La fusión, escisión o cesión global de todos o parte de los activos y pasivos.
j) Los actos de extinción de sociedades u otras personas jurídicas.
k) La autocontratación de los miembros del patronato, salvo que dicha actuación sea recurrente y se haya autorizado por el protectorado anteriormente para supuestos idénticos.
l) La adopción y formalización de las declaraciones responsables.

2. El patronato podrá otorgar o revocar poderes generales y especiales, salvo prohibición expresa contenida en los estatutos.
3. Las delegaciones y apoderamientos generales, así como su revocación, deberán ser inscritos en el Registro de Fundaciones del País Vasco, inscripción que tendrá carácter declarativo.

Artículo 19. *Otros órganos.*

1. Los estatutos podrán prever la existencia de otros órganos diferentes del patronato para el ejercicio de las funciones que expresamente se les encomienden, excepto las señaladas en el apartado 1 del artículo anterior.
2. El ejercicio de la gestión ordinaria podrá encomendarse a una gerencia, cuyo nombramiento y cese deberán ser comunicados al protectorado. Los poderes otorgados al gerente o la gerente serán objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

Artículo 20. *Cese de los patronos o patronas.*

El cese de los patronos o patronas de una fundación se producirá en los siguientes supuestos:

a) Por muerte o declaración de fallecimiento, así como por la extinción de la persona jurídica.

b) Por incapacidad, inhabilitación o incompatibilidad, de acuerdo con lo que establezca la ley.

c) Por cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados integrantes del patronato.

d) Por no desempeñar el cargo con la diligencia de un o una representante leal, si así se declara en resolución judicial.

e) Por resolución judicial que acoja la acción de responsabilidad por los actos mencionados en el artículo 22.

f) Por el transcurso del plazo de cinco meses desde el otorgamiento de la escritura pública fundacional sin haber instado a la inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

g) Por el transcurso del periodo de su mandato, si fueron nombrados por un determinado tiempo.

h) Por renuncia.

i) Por las causas establecidas en los estatutos.

Artículo 21. *Sustitución y suspensión de los patronos o patronas.*

1. La sustitución de los patronos o patronas se producirá en la forma prevista en los estatutos. Cuando ello no fuera posible, se procederá a la modificación de estatutos prevista en el artículo 37.2 de esta ley, y el Protectorado de Fundaciones del País Vasco quedará facultado para la designación de la persona o personas que integren provisionalmente el órgano de gobierno y representación de la fundación, hasta que se produzca dicha modificación estatutaria.

2. Si el número de patronos o patronas fuese en algún momento inferior a tres, salvo el supuesto previsto en el artículo 14.5, los demás miembros del patronato con cargo en vigor, o las personas fundadoras en su caso, podrán designar a cuantos miembros sean necesarios para alcanzar el mínimo exigido por la ley, comunicando dichos nombramientos al protectorado en el plazo de 30 días.

Cuando no se produzca la recomposición prevista en el párrafo anterior, en un plazo de tres meses a contar desde la comunicación de dicha circunstancia el protectorado podrá:

a) Conceder al patronato un nuevo plazo para completar su número mínimo.

b) Completar por sí mismo el número mínimo de patronos o patronas.

c) Incoar el expediente de verificación de actividades conforme al artículo 53.

d) Instar la extinción de la fundación, si se apreciase que la misma no es viable.

3. Si en algún momento en la vida de la fundación faltan todas las personas integrantes del patronato, cualquiera que fuera la causa, el protectorado, cuando tenga conocimiento de ello, deberá designar nuevos patronos o patronas o bien instar la extinción de la fundación.

4. La suspensión de los patronos o patronas podrá ser acordada cautelarmente por el juez cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad.

5. La sustitución y la suspensión de los patronos o patronas se inscribirán en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

Artículo 22. *Responsabilidad de los patronos o patronas.*

1. Las personas integrantes del patronato deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un o una representante leal.

2. Asimismo, responderán solidariamente frente a la fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos, o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo.

Quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.

3. La acción de responsabilidad se entablará, ante la autoridad judicial y en nombre de la fundación:

a) Por el propio patronato de la fundación, previo acuerdo motivado de este, en cuya adopción no participará el patrono o patrona afectada.

b) Por el protectorado, por los actos señalados en el apartado 2 de este artículo, y para instar el cese de las personas integrantes del patronato en el supuesto contemplado en el artículo 20.d de la presente ley.

c) Por las personas que integren el patronato disidentes o ausentes, en los términos del apartado 2 de este artículo, así como por las personas fundadoras cuando no fuere patrono o patrona.

4. Serán objeto de inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco el ejercicio, ante la jurisdicción ordinaria, de la acción correspondiente de exigencia de responsabilidad de las personas que integren el patronato y la resolución judicial por la cual se ponga fin al procedimiento y no sea objeto de recurso.

Artículo 23. *Adopción de acuerdos.*

1. El patronato estará válidamente constituido y deberá adoptar sus acuerdos conforme a las reglas y mayorías que establezcan los estatutos y la normativa vigente. El cuórum necesario para su constitución no podrá ser nunca inferior a tres patronos o patronas, excepto en el supuesto previsto en el artículo 14.5, así como en lo previsto en el artículo 21.2, en cuyo caso bastará con dos de los miembros del patronato.

2. Los estatutos de la fundación pueden establecer que los órganos puedan reunirse por medio de videoconferencia o de otros medios de comunicación, siempre que quede garantizada la identificación de quienes asistan, la continuidad de la comunicación, la posibilidad de intervenir en las deliberaciones y la emisión del voto. En este caso, se entiende que la reunión se celebra en el lugar donde está la persona que la preside.

3. Con carácter excepcional, el patronato podrá adoptar acuerdos sin la celebración de reunión, siempre que queden garantizados los derechos de información y de voto, que quede constancia de la recepción del voto y que se garantice su autenticidad. Se entiende que el acuerdo se adopta en el lugar del domicilio de la persona jurídica y en la fecha de recepción del último de los votos válidamente emitidos.

Sección cuarta. Patrimonio

Artículo 24. *Composición y administración del patrimonio.*

1. El patrimonio de la fundación estará formado por todos sus bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.

2. La administración y disposición del patrimonio corresponderá al patronato en la forma establecida en los estatutos y en la presente ley. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación se destinarán, con carácter irreversible, al cumplimiento de los fines de la fundación, con la excepción prevista en el artículo 43.3.

Artículo 25. *Titularidad de bienes y derechos.*

1. La fundación deberá figurar como titular de todos los bienes y derechos integrantes de su patrimonio, que deberán constar en su inventario anual, realizado conforme a la normativa de contabilidad aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

2. Los órganos que tengan la responsabilidad de gobierno y gestión deberán inscribir a nombre de la fundación los bienes y derechos que integran su patrimonio en los registros públicos correspondientes.

Artículo 26. *Actos de disposición o gravamen.*

1. Las fundaciones deberán notificar al Protectorado de Fundaciones del País Vasco los siguientes actos de disposición onerosa o gratuita, así como de gravamen, de bienes o derechos que formen parte del patrimonio de la fundación:

a) Los relativos a los bienes o derechos que formen parte de la dotación patrimonial o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales.

b) Los que consistan en la disposición o gravamen de parte del patrimonio de la fundación, excepto la dotación, que supere el 20% del activo de la fundación que resulte del último balance aprobado, en el supuesto de fundaciones obligadas a la presentación de auditoría de cuentas, y el 40% para el resto de las fundaciones.

2. Se entiende que los bienes y derechos de la fundación están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales cuando dicha vinculación está contenida en una declaración de voluntad expresa, ya sea de las personas fundadoras, del patronato de la fundación o de la persona física o jurídica que realice una aportación voluntaria a la fundación, o bien en una resolución motivada del protectorado o de la autoridad judicial.

3. El patronato deberá presentar al protectorado la declaración responsable prevista en la normativa de procedimiento administrativo, que determine que se ha adoptado correctamente el acuerdo de disposición o gravamen, indicando la motivación y necesidad de su realización, así como que la operación no es perjudicial para la fundación ni pone en peligro su viabilidad económica.

Si el valor de mercado de los bienes o derechos objeto de los actos de disposición o gravamen supera el 60% del activo de la fundación, el patronato deberá presentar junto con la declaración responsable un estudio económico realizado por profesional independiente que acredite lo expuesto en ella y garantice la viabilidad económica de la fundación, así como que la operación responde a criterios económico-financieros y de mercado. Se exceptúan los actos de enajenación de bienes negociados en mercados oficiales si los mismos se efectúan, al menos, por el precio de cotización.

4. El protectorado podrá exigir que se acrediten las condiciones y circunstancias concurrentes y, en su caso, ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra las personas que integren el patronato, excepto las que se hayan opuesto a los acuerdos, cuando estos sean lesivos para la fundación en los términos previstos en la ley. Asimismo, en los supuestos en los que quede acreditada la falsedad del contenido de una declaración responsable presentada al protectorado, la fundación deberá solicitar a partir de esa fecha autorización a este para la realización de los actos de disposición y gravamen que lleve a cabo, perdiendo el derecho a su tramitación mediante la declaración responsable.

5. La presentación de la declaración responsable ante el protectorado debe tener lugar en el plazo de un mes a contar desde la fecha en la que el patronato la haya acordado. Asimismo, la realización del acto de disposición o gravamen deberá acreditarse ante el protectorado mediante la presentación de copia del documento que lo formalice, en el plazo de tres meses a contar desde la fecha en la que se haya presentado la declaración responsable.

6. La adopción de la declaración responsable por el patronato debe ser acordada con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros. En el acta de la reunión y en los certificados que dejen constancia de estos acuerdos debe incluirse el sentido del voto de las personas miembros del patronato.

7. La declaración responsable deberá firmarse por el secretario o la secretaria, con el visto bueno de la persona que ostente la presidencia, y deberá formularse mediante un modelo normalizado, el cual estará a disposición de los ciudadanos y ciudadanas en la página web del Registro de Fundaciones del País Vasco.

8. En el supuesto de enajenación de elementos patrimoniales que formen parte de la dotación fundacional, los bienes o derechos que se obtengan como contraprestación también tendrán la consideración de dotación fundacional, salvo acuerdo en contrario del patronato.

Cuando la contraprestación que se obtenga no pase a formar parte de la dotación fundacional, deberá la fundación en el plazo de un año a contar desde la fecha de realización del acto restaurar dicha dotación a su valoración anterior. Excepcionalmente, el protectorado podrá prorrogar tal plazo siempre que la fundación lo justifique debidamente y proponga un plan de reintegro que garantice la viabilidad económica de la fundación.

9. Los actos comprendidos en este artículo se anotarán en el Registro de Fundaciones del País Vasco, sin perjuicio de la inscripción, cuando proceda, en el registro

correspondiente. El resto de los actos de disposición o gravamen constarán en la memoria que ha de presentarse anualmente al protectorado.

Artículo 27. *Herencias y donaciones.*

1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. Los patronos o patronas serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a los que se refiere el artículo 1024 del Código Civil y, en su caso, el Derecho civil foral vasco.

2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas deberán ser comunicadas por el patronato al protectorado en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes, pudiendo este ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos o patronas, si sus actos resultan lesivos para la fundación en los términos previstos en esta ley.

3. Junto con la comunicación habrá de presentarse al protectorado el certificado del acuerdo del patronato de aceptación de la herencia o donación, así como la escritura pública que formalice dicho acuerdo.

Sección quinta. Funcionamiento y actividades de las fundaciones

Artículo 28. *Principios de actuación y funcionamiento.*

1. Las fundaciones se guiarán en su actuación por los principios siguientes:

a) Publicidad y transparencia, dando información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por la población en general y sus eventuales personas beneficiarias.

b) Imparcialidad y no discriminación en la determinación de las personas beneficiarias, así como de sus actividades y prestaciones.

c) Promoción de directrices de actuación, mediante la creación de códigos de conducta y buenas prácticas de funcionamiento.

d) Incentivación del espíritu de servicio de los miembros del patronato, así como de la priorización de los intereses de la fundación frente a los propios o particulares.

e) Colaboración leal y permanente con el Protectorado de Fundaciones del País Vasco.

f) Defensa y protección del efectivo cumplimiento de la obligación de destinar el patrimonio y rentas de la fundación a los fines fundacionales, de acuerdo con lo previsto en los estatutos de la fundación y en la normativa en vigor.

g) Igualdad de género.

2. La organización, funcionamiento y régimen de adopción de los acuerdos de las fundaciones se ajustarán a lo establecido en sus estatutos y, en su caso, a las normas de régimen interno aprobadas por el patronato.

Artículo 29. *Obtención y destino de ingresos y rentas.*

1. Las fundaciones podrán obtener ingresos por las actividades que desarrollen o los servicios que presten, siempre que no sean contrarios a la voluntad de las personas fundadoras, no desvirtúen el interés general de los objetivos de la fundación o la inexistencia de ánimo de lucro de la entidad y no impliquen una limitación injustificada del ámbito de las posibles personas beneficiarias.

2. A la realización de los fines fundacionales deberá ser destinado, al menos, el 70% de los ingresos de la cuenta de resultados de la fundación, obtenidos por todos los conceptos, deducidos los gastos en los que hayan incurrido para la obtención de los ingresos, excepto los referentes al cumplimiento de los fines fundacionales.

El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los tres años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3. A efectos de lo señalado en este artículo, no se incluirán como ingresos los beneficios procedentes de la enajenación de bienes inmuebles integrantes de la dotación fundacional,

ni los de transmisión onerosa de bienes y derechos que estén integrados en la dotación, ni los provenientes de actos de disposición o gravamen sobre bienes que hayan sido afectados de manera directa y permanente a los fines fundacionales, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes o derechos de carácter dotacional o con la misma afección.

4. Los gastos de administración serán aquellos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros originados a los miembros del patronato con ocasión del desempeño de su cargo sobre los que exista un derecho de reembolso según lo previsto en la presente ley.

El importe de los gastos de administración no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el 5% de los fondos propios o el 20% del excedente del ejercicio anual, después de haber deducido los gastos realizados para la obtención de los ingresos, excepto los referentes al cumplimiento de los fines fundacionales.

5. Deberá destinarse a incrementar la dotación o las reservas, según el acuerdo del patronato, el resto de las rentas o ingresos que no deban destinarse a cumplir lo establecido en el apartado 2 de este artículo, una vez deducidos los gastos de administración, cuyo porcentaje máximo se determinará reglamentariamente.

6. El protectorado podrá solicitar al patronato de la fundación la información necesaria para valorar el cumplimiento del deber de destino de ingresos y del límite de gastos de administración, así como para valorar la adecuada proporcionalidad entre los recursos empleados, las actividades realizadas y los fines conseguidos.

Artículo 30. Financiación y actividades económicas y mercantiles.

1. La fundación, para el desarrollo de sus fines, se financiará con los rendimientos que provengan de su patrimonio y con los que provengan de cualquier tipo de recurso de carácter público o privado.

2. Las fundaciones podrán desarrollar, bien directamente o a través de otras entidades, actividades económicas, empresariales o mercantiles relacionadas con los fines fundacionales o que sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

Además, podrán intervenir en cualquier otra actividad económica a través de su participación en otras entidades en los supuestos en los que no se responda personalmente de las deudas sociales.

3. Las fundaciones con participación igual o superior al 20% de una sociedad mercantil deberán informar al protectorado en su memoria anual. Cuando esta participación sea mayoritaria, deberán dar cuenta inmediata de este hecho al protectorado.

Se entenderá por participación mayoritaria aquella que represente más del 50% del capital social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos tanto las participaciones mayoritarias que se adquieran en un solo acto como las adquisiciones sucesivas de participaciones minoritarias cuya acumulación dé lugar a que la fundación ostente una posición dominante en la sociedad de que se trate.

También deberán informar las fundaciones al protectorado cuando su participación en una sociedad mercantil supere en más del 50% el patrimonio neto de la fundación.

4. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en las entidades a las que se refiere el segundo párrafo del apartado 2, en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación, salvo que en el plazo máximo de un año se produzca la transformación de tales entidades en otras en las que quede limitada la responsabilidad del accionista.

Artículo 31. *Contabilidad.*

1. El ejercicio económico será anual, y coincidirá con el año natural, salvo que los estatutos determinen lo contrario.

2. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas, de conformidad con la normativa contable vigente.

Las cuentas anuales forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

3. El presidente o presidenta, o la persona que conforme a los estatutos de la fundación o al acuerdo adoptado por el patronato corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas por dicho órgano de gobierno en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio, de conformidad con la normativa aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

Artículo 32. *Presentación, depósito y publicidad de las cuentas anuales.*

1. Dentro de los 30 días naturales siguientes a la aprobación de las cuentas anuales, el patronato de la fundación remitirá al Registro de Fundaciones del País Vasco para su depósito las cuentas anuales debidamente firmadas, y deberá presentar los documentos previstos en la normativa vigente.

2. Las cuentas anuales de las fundaciones se componen del balance, la cuenta de resultados, la memoria y el resto de los documentos que establezca el plan de contabilidad para entidades sin ánimo de lucro. El patronato presentará también, en los supuestos previstos en el artículo siguiente, el informe de auditoría. La información sobre las declaraciones responsables y sobre la perfección de los actos o contratos objeto de estas debe formar parte del contenido mínimo de la memoria.

3. Si alguno o varios de los documentos que integran las cuentas anuales se hubieran formulado en forma abreviada, se hará constar así en la certificación, con expresión de la causa.

4. Dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación, el protectorado examinará si los documentos presentados son los exigidos por la Ley de Fundaciones del País Vasco, si están debidamente aprobados por el órgano de gobierno y si constan las preceptivas firmas del presidente o presidenta y del secretario o secretaria o, en su caso, la de la patrona o patrono único. Si se aprecian defectos, el protectorado solicitará al patronato de la fundación en un plazo determinado la presentación de los documentos que falten o la subsanación necesaria. Si no se aprecian defectos, el protectorado los remitirá al Registro de Fundaciones del País Vasco para su depósito y publicidad.

5. El Registro de Fundaciones del País Vasco difundirá por los medios oportunos, a título informativo, la relación de las fundaciones que hayan incumplido la obligación de presentación de las cuentas anuales, así como la de aquellas que las hayan presentado de forma defectuosa y no hayan subsanado lo requerido por el Protectorado de Fundaciones del País Vasco.

6. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

7. El Registro de Fundaciones del País Vasco deberá conservar los documentos depositados durante el plazo de seis años.

8. El Registro de Fundaciones del País Vasco no inscribirá los actos relativos a las fundaciones que no hayan cumplido con la obligación de presentar las cuentas anuales en el plazo fijado, excepto el cese de patronos o patronas, la revocación de delegaciones de facultades o de poderes, la extinción de la fundación, los nombramientos de las personas liquidadoras y las resoluciones dictadas por la autoridad judicial o administrativa.

9. La inscripción de los actos relativos a las fundaciones que no hayan cumplido con su obligación de presentación anual de cuentas se reanudará una vez que sean presentadas estas al protectorado. No obstante, si la obligación de presentación de cuentas se incumple de forma reiterada en diferentes ejercicios económicos, se aplicará lo previsto en el artículo referente al expediente de verificación de actividades.

10. Las fundaciones que hayan incumplido la obligación de presentar las cuentas anuales no podrán recibir ayudas públicas.

Artículo 33. Auditoría de cuentas.

1. Se someterán a auditoría externa las cuentas anuales de las fundaciones que incurran durante dos años consecutivos al menos en dos de los siguientes supuestos:

a) Que el total de las partidas del activo del balance sea superior a 2.400.000 euros.

b) Que el volumen de actividades gestionadas por la fundación sea superior a 2.400.000 euros, entendiendo por tal la suma de los ingresos de la actividad propia y las ventas y otros ingresos de la actividad mercantil que figuren en la cuenta de resultados de la fundación.

c) Que realice por sí misma actividades empresariales o cuente con una participación superior al 5% en cualquier sociedad que tenga limitada la responsabilidad de sus socios.

d) Que el número medio de personas trabajadoras empleadas durante el ejercicio económico sea superior a 50.

e) Que durante el ejercicio económico se hayan llevado a cabo actos de disposición o de gravamen, previstos en el artículo 26 de la presente ley, sobre bienes y derechos de la fundación, cuyo importe sea superior al 30% del activo no corriente de la misma, resultado del último balance anual aprobado.

f) Que el valor de los títulos representativos de la participación de la fundación en sociedades mercantiles sea superior al 50% del valor total del activo del balance.

g) Que al menos el 50% del valor total de las partidas del activo del balance de la fundación proceda o haya sido aportado por instituciones públicas.

h) Que el precio del contrato o contratos a que se refiere el artículo 36 de esta ley suponga más del 15% de los gastos totales del ejercicio.

2. En cualquier caso, se someterán a auditoría externa las cuentas de las fundaciones cuando a juicio del protectorado se den circunstancias especiales. En este caso, el protectorado emitirá una justificación donde conste el motivo de la misma, y nombrará al auditor de cuentas.

3. En todo caso y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, también estarán obligadas a presentar auditoría de cuentas aquellas fundaciones en las que se dé alguna de las circunstancias previstas en la normativa sobre auditoría de cuentas que exija el sometimiento a auditoría externa de las cuentas anuales de cualquier entidad, independientemente de su naturaleza jurídica.

4. En los supuestos señalados, las fundaciones deberán presentar la auditoría externa junto con las cuentas anuales. En el caso de que se cumplan los requisitos previstos en este artículo para la exención de la obligación de presentación de auditoría externa, deberán indicarlo en un certificado adjunto a dichas cuentas.

5. A pesar de que la fundación no esté obligada a la presentación de auditoría por no cumplirse alguno de los requisitos expuestos, su patronato podrá acordar de forma voluntaria la presentación al Protectorado de Fundaciones del País Vasco de dicha auditoría, que se incorporará al expediente de rendición anual de cuentas.

Artículo 34. *Plan de actuación.*

1. El patronato elaborará, aprobará y remitirá al Protectorado de Fundaciones del País Vasco para su análisis, dentro de los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación equilibrado, en el que habrán de quedar reflejados los objetivos, las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente, una previsión de las partidas de ingresos y gastos calculados y una memoria explicativa del mismo plan de actuación. Junto con esta documentación se remitirá la certificación de aprobación del plan de actuación por parte del patronato.

2. Por otro lado, el patronato deberá cumplimentar y remitir al Registro de Fundaciones del País Vasco, junto con las cuentas anuales, un certificado con los datos registrales actualizados de la fundación.

Artículo 35. *Libros obligatorios.*

Las fundaciones deberán disponer de un libro de actas, que contendrá las actas de las reuniones del patronato y de los demás órganos colegiados de la fundación. Estas actas estarán autenticadas en la forma que determinen los estatutos, y, en su ausencia, por la firma del secretario o secretaria y el visto bueno del presidente o presidenta.

Las fundaciones deberán contar asimismo con un libro diario y un libro de inventarios y cuentas anuales, cuyo contenido y estructura se regula en la legislación mercantil.

Artículo 36. *Autocontratación.*

1. Los miembros del patronato o sus representantes no podrán contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de una tercera persona, salvo autorización del protectorado, con el procedimiento que reglamentariamente se establezca.

2. Dicha contratación deberá ser favorable al mejor logro de los fines fundacionales y realizarse en términos de mercado, previo acuerdo motivado de la persona u órgano encargados de la contratación de la fundación.

3. El expediente de autorización se resolverá por el Protectorado de Fundaciones del País Vasco de forma motivada y principalmente sobre la base de la ausencia de conflicto de intereses. Se entenderá resuelto por silencio positivo cuando haya transcurrido el plazo de tres meses desde la fecha de presentación de la solicitud.

Sección sexta. Modificación de los estatutos y fusión, escisión y extinción de las fundaciones

Artículo 37. *Modificación de los estatutos.*

1. El patronato de la fundación podrá acordar motivadamente la modificación de sus estatutos si conviene al interés de la fundación, se respeta el fin fundacional y las personas fundadoras no lo han prohibido expresamente.

Se presumirá que las modificaciones estatutarias aprobadas por el patronato respetan el fin fundacional, por lo cual no será necesaria la aprobación del protectorado de forma previa a su inscripción registral.

No obstante, si la modificación estatutaria consiste en la modificación o supresión de los fines establecidos por las personas fundadoras, se deberá obtener la aprobación de estas en los supuestos en que sea posible, así como la aprobación expresa del protectorado, con carácter previo a su inscripción registral.

2. Cuando las circunstancias que dieron lugar a la constitución de la fundación hayan variado de manera que esta no pueda actuar satisfactoriamente con arreglo a sus estatutos, el patronato deberá acordar la modificación de los mismos, salvo que para este supuesto las personas fundadoras hayan previsto la extinción de la fundación.

3. Si el patronato no cumple lo dispuesto en el apartado anterior, el protectorado le requerirá para que lo cumpla, solicitando en caso contrario a la autoridad judicial que resuelva sobre la procedencia de la modificación estatutaria, sin perjuicio de la posibilidad de ejercer la acción de responsabilidad frente a los miembros del patronato por incumplimiento de sus deberes.

4. El acuerdo de modificación de estatutos habrá de formalizarse en escritura pública y ser inscrito en el Registro de Fundaciones del País Vasco en el plazo de seis meses desde la adopción del acuerdo. La inscripción tendrá carácter constitutivo, con efectos retroactivos a la fecha en la que haya sido formalmente adoptado el acuerdo.

Artículo 38. *Fusión.*

1. Las fundaciones podrán fusionarse, siempre que sea respetado el fin fundacional y no exista prohibición de las personas fundadoras, previo acuerdo de los patronatos de las fundaciones participantes, que deberá ser comunicado al protectorado.

2. La fusión de fundaciones responderá a la conveniencia de cumplir mejor los fines fundacionales y podrá realizarse por:

a) La absorción de una o más fundaciones por otra ya existente, que adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las fundaciones absorbidas, que se extinguirán sin liquidación.

b) La creación de una nueva fundación mediante la extinción sin liquidación de las fundaciones que se fusionan y la transmisión en bloque de sus patrimonios a la nueva fundación, que los adquirirá por sucesión universal.

3. La fusión solo podrá ser denegada mediante resolución motivada, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la fecha de la solicitud al protectorado, en los siguientes casos:

a) Si es contraria a la ley.

b) Si contraviene una prohibición expresada por las personas fundadoras.

c) Si no respeta el fin fundacional.

El protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición al acuerdo de fusión.

4. La creación de una nueva fundación, mediante la fusión de dos o varias fundaciones, seguirá los trámites previstos para la constitución de las fundaciones.

5. La fusión por absorción seguirá los trámites previstos para la modificación de estatutos.

6. En ambos supuestos, la fusión deberá ser formalizada en escritura pública otorgada por todas las fundaciones participantes en la fusión, que deberá contener, además de las circunstancias generales de las fundaciones participantes, los estatutos de la fundación resultante de la fusión y la identificación de las personas que integren el primer patronato, el balance de fusión de las fundaciones extinguidas y certificación de los acuerdos de fusión de los patronatos de las fundaciones participantes en la fusión.

7. Se inscribirán en el Registro de Fundaciones del País Vasco tanto la extinción por fusión de la fundación absorbida y la modificación por fusión de la absorbente como las inscripciones de fusión y de constitución de la nueva entidad, inscripciones, estas últimas, que deberán realizarse simultáneamente.

Artículo 39. *Escisión.*

1. La escisión de parte de una fundación o la división de esta, para la creación de otra u otras fundaciones, o para la transmisión a otra u otras previamente creadas mediante la segregación de su patrimonio, se podrá realizar cuando no conste la voluntad contraria de las personas fundadoras, se justifique el mejor cumplimiento de los fines fundacionales de la escindida y no se ponga en peligro la viabilidad económica de la misma.

2. La escisión de una fundación o la división de esta, para la creación de una o varias fundaciones, se ha de adoptar por acuerdo motivado de su patronato, y comunicarse al protectorado para su aprobación.

El protectorado podrá oponerse mediante resolución motivada a la escisión por razones de legalidad, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo del acuerdo.

El protectorado podrá comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo su no oposición al acuerdo de escisión.

Se inscribirán en el Registro de Fundaciones del País Vasco de forma simultánea la constitución de la nueva o las nuevas fundaciones creadas tras la escisión, que deberá cumplir los trámites y requisitos previstos para la constitución, y la modificación por escisión de la fundación inicial.

3. La escisión requerirá el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

4. La escisión con transmisión de lo escindido a otra u otras fundaciones ya existentes requiere el acuerdo motivado de los patronatos respectivos, el otorgamiento de la escritura pública, la aprobación del protectorado y la inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

5. Se inscribirán en el Registro de Fundaciones del País Vasco de forma simultánea las modificaciones por escisión, tanto la de la fundación objeto de escisión como la de las otras fundaciones inscritas en el registro a las que se trasmite el patrimonio escindido.

Artículo 40. *Causas de extinción.*

La fundación se extinguirá:

a) Cuando haya expirado el plazo por el que fue constituida.

b) Cuando se haya realizado en su totalidad el fin para el cual se constituyó.

c) Cuando resulte imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en la presente ley respecto a la modificación de los estatutos, fusión y escisión.

d) Cuando así resulte de un proceso de fusión.

e) Cuando se dé cualquier otra causa establecida en los estatutos o en el acto constitutivo.

f) Cuando se dé cualquier otra causa prevista en las leyes.

Artículo 41. *Formas de extinción.*

1. En el supuesto del apartado a) del artículo anterior, la fundación se extinguirá de pleno derecho.

2. En los supuestos de los apartados b), c) y e) del artículo anterior, la extinción de la fundación requerirá acuerdo del patronato ratificado por el protectorado. Si no hubiese acuerdo del patronato, o este no fuese ratificado por el protectorado, la extinción de la fundación requerirá resolución judicial motivada, que podrá ser instada por el protectorado o por el patronato, según los casos.

3. En el supuesto del apartado f) del artículo anterior, se requerirá resolución judicial motivada.

4. El acuerdo de extinción o, en su caso, la resolución judicial se inscribirán en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

Artículo 42. *Liquidación.*

1. La extinción de la fundación, excepto en los supuestos en que su origen sea un procedimiento de fusión, o el cumplimiento de las causas extintivas, determinará la apertura del proceso de liquidación, el cual se llevará a cabo por el patronato o por una comisión liquidadora nombrada por dicho órgano de gobierno bajo el control del protectorado, salvo lo que, en su caso, establezca una resolución judicial motivada. La fundación conservará su personalidad jurídica hasta la conclusión de dicho proceso, y durante este periodo la fundación debe identificarse como «en liquidación».

2. El proceso de liquidación se abrirá con el acuerdo del patronato de nombramiento de una comisión liquidadora, o desde el cumplimiento de la condición resolutoria prevista en la ley o en los estatutos. En caso de inexistencia de patronato, el protectorado nombrará de oficio la comisión liquidadora.

3. Una vez nombrada dicha comisión y aceptados los cargos, el patronato cesará en todas sus funciones. La imposibilidad de constitución de la comisión liquidadora hará al patronato responsable de la adopción de las decisiones necesarias para cumplir las obligaciones requeridas en el proceso de liquidación.

4. En relación con los actos de liquidación, las personas que integren la comisión liquidadora tendrán los mismos derechos, deberes y responsabilidad que los miembros del patronato de la fundación. La comisión liquidadora deberá informar con inmediatez al Protectorado de Fundaciones del País Vasco de sus operaciones, presentando a su vez un informe de las operaciones de liquidación. Dicho protectorado podrá recabar de la comisión liquidadora información periódica del proceso e información adicional de la documentación facilitada, y deberá impugnar ante el juez los actos de liquidación que considere contrarios al ordenamiento o a los estatutos, previo requerimiento de subsanación en los casos en que quepa esta posibilidad.

5. La fundación deberá liquidarse en un plazo de tres años. Transcurrido dicho plazo, el protectorado podrá solicitar la intervención de la autoridad judicial. En el proceso de liquidación no se podrán contraer más obligaciones que las necesarias para la liquidación, cobrar créditos, satisfacer deudas o cumplir los actos pendientes de ejecución. Si fuera necesario, el protectorado podrá intervenir la fundación de acuerdo con lo previsto en el artículo 53 de esta ley.

6. Las operaciones de liquidación se formalizarán en escritura pública y el acuerdo será inscrito en el Registro de Fundaciones del País Vasco, previo informe del protectorado. La comisión liquidadora deberá dirigirse al Registro de Fundaciones del País Vasco presentando el balance de liquidación aprobado y su ratificación por el protectorado, así como una copia de los documentos en los que se hayan formalizado las operaciones de liquidación. Se precisarán las operaciones que resulten pendientes de ejecución y la forma en que serán ejecutadas. Reglamentariamente podrán modificarse los documentos y condiciones necesarias que deban presentarse en el registro.

7. Aprobada la liquidación, el protectorado la remitirá al Registro de Fundaciones del País Vasco para la cancelación de los asientos registrales referentes a la fundación y su inscripción en el mismo.

Artículo 43. *Destino del patrimonio sobrante.*

1. Los bienes y derechos resultantes de la liquidación tendrán el destino previsto por las personas fundadoras en los estatutos o en el acta de constitución, siempre y cuando sean destinados a entidades públicas o a entidades privadas no lucrativas que lleven a cabo fines de interés general.
2. En defecto de la anterior determinación, los bienes y derechos se destinarán por el protectorado a otras fundaciones o entidades que persigan fines análogos a la extinguida, preferentemente a las que tengan su domicilio en el mismo municipio o, en su defecto, en el mismo territorio histórico.
3. El remanente de las fundaciones constituidas por personas jurídicas públicas deberá revertir a ellas en su totalidad, o, en su caso, en proporción a su aportación realizada en el momento de la constitución o con posterioridad.

Sección séptima. La transformación de las fundaciones

Artículo 44. *Transformación de fundaciones en otras entidades.*

1. Las fundaciones podrán transformarse, conservando la personalidad jurídica, en otro tipo de persona jurídica que, careciendo de ánimo de lucro, cumpla los fines fundacionales originarios, tenga su ámbito de actuación dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco y mantenga la integridad del patrimonio fundacional bajo la tutela de un órgano público.
2. El acuerdo de transformación debe ser aprobado por el patronato de la fundación, acordando el nuevo tipo de persona jurídica en la que se transforma e incluyendo las modificaciones estatutarias que resulten pertinentes.
3. La transformación no implica la extinción de la fundación ni la apertura del procedimiento de liquidación. Su baja se inscribirá en el Registro de Fundaciones del País Vasco por traslado al registro correspondiente.
4. El acuerdo de transformación será autorizado por el Protectorado de Fundaciones del País Vasco y se inscribirá en el Registro de Fundaciones del País Vasco, cancelándose de oficio el asiento de la fundación transformada y trasladándose el expediente registral al registro que resulte competente, en los términos que reglamentariamente se establezcan. El protectorado vigilará que la transformación no se haga en fraude de ley, pudiendo condicionarla al cumplimiento de determinados requisitos, en especial a la obligación de recuperar la condición de fundación.

Artículo 45. *Transformación de otras entidades en fundaciones.*

1. Las personas jurídicas de carácter no fundacional podrán transformarse en fundaciones siempre que no exista precepto legal que lo prohíba expresamente.
2. La transformación será acordada por el órgano competente de la entidad que se transforma con las mayorías que correspondan, no afectará a su personalidad jurídica y se hará constar en la escritura pública que contendrá las menciones previstas para la constitución de una fundación.
3. La escritura de transformación será inscrita en el Registro de Fundaciones del País Vasco y en el que corresponda e incorporará el balance cerrado a la finalización del ejercicio anterior.
4. La transformación no alterará el régimen anterior de responsabilidad de la entidad que se transforma por las obligaciones contraídas previamente, a no ser que los acreedores o acreedoras hayan consentido expresamente la transformación.

CAPÍTULO II

Intervención y organización de la administración en materia de fundaciones

Sección primera. Protectorado y registro de fundaciones del País Vasco

Artículo 46. *Protectorado y Registro de Fundaciones del País Vasco.*

1. El Registro de Fundaciones del País Vasco y el Protectorado de Fundaciones del País Vasco son dos órganos administrativos independientes entre sí, sin perjuicio de la respectiva

relación orgánica y funcional con la dirección que tenga atribuidas las competencias en materia de fundaciones.

2. La relación entre ambos órganos se regirá por los principios de comunicación y colaboración mutua y permanente.

Artículo 47. Tramitación electrónica.

1. La tramitación de los procedimientos que lleven a cabo el Registro y el Protectorado de Fundaciones del País Vasco se realizará utilizando exclusivamente medios electrónicos, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente sobre acceso electrónico a los servicios públicos.

2. Dicha tramitación a través del canal electrónico deberá respetar las limitaciones que a la utilización de tales medios establece la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

Sección segunda. El protectorado de fundaciones del País Vasco

Artículo 48. Naturaleza y organización del protectorado.

1. El Protectorado de Fundaciones del País Vasco se configura como un órgano administrativo de asesoramiento y apoyo técnico de las fundaciones, que deberá facilitar y promover el correcto ejercicio del derecho de fundación, velando por la legalidad de la constitución y funcionamiento de las fundaciones, así como por el efectivo cumplimiento de la voluntad de la persona o personas fundadoras y de los fines fundacionales.

2. El protectorado será ejercido por el departamento de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco que en cada momento tenga atribuida la competencia en materia de fundaciones, y estará asistido en algunas de sus funciones por una comisión asesora.

La comisión asesora es un órgano de carácter consultivo que tiene como funciones la asistencia al Protectorado de Fundaciones del País Vasco, la emisión de informe sobre los expedientes de inscripción de la constitución de fundaciones, en lo referente a la licitud e interés general de sus fines y la viabilidad de las mismas, así como informar con carácter preceptivo en los proyectos de disposiciones generales en materia de fundaciones.

3. La estructura y funcionamiento del Protectorado de Fundaciones del País Vasco, así como de su comisión asesora, se determinarán reglamentariamente.

Artículo 49. Funciones del protectorado.

Al protectorado le corresponden las siguientes funciones:

1. Asesoramiento e información en materia de fundaciones a los profesionales y a terceros en general sobre cualquier aspecto de su régimen jurídico, económico-financiero y contable, ofreciendo el apoyo necesario. El asesoramiento se prestará tanto a las fundaciones en proceso de constitución como a las ya inscritas en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

2. Promover que por parte de las fundaciones se dé publicidad suficiente y adecuada en relación con la existencia de las mismas y con sus actividades, para que sean conocidas por sus eventuales personas beneficiarias y demás interesados.

3. Gobierno de las fundaciones y exigencia de responsabilidad a los patronos.

4. Vigilancia de las fundaciones.

5. Inspección de las fundaciones.

6. Cooperar con asociaciones de fundaciones o entidades similares en favor del interés general.

7. Otras funciones atribuidas por las leyes y demás normativa en vigor.

Artículo 50. *Gobierno de las fundaciones y exigencia de responsabilidad a los patronos.*

El Protectorado de Fundaciones del País Vasco contará con las siguientes facultades respecto al patronato de las fundaciones:

1. Intervenir la fundación, asumiendo, en su caso, la gestión provisional y nombrando nuevos patronos.

2. Ejercer la acción de responsabilidad contra las personas integrantes del patronato cuando se acredite fehacientemente que las mismas han incurrido en los supuestos de responsabilidad previstos en esta ley, sujetándose al procedimiento que la regula.

3. Dictar resolución motivada y dar traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional cuando se encuentren indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de la fundación.

4. Nombrar nuevas personas que integren el patronato cuando este no se componga del número mínimo estatutario de sus integrantes, por la causa que fuere, excepto en el supuesto previsto en el artículo 14.5, con la publicidad preceptiva y de conformidad con la voluntad de las personas fundadoras, a fin de recobrar su normal funcionamiento.

5. Asumir las funciones del patronato de la fundación para proceder a su extinción, en el caso de imposibilidad de recomposición del mismo, o por inactividad acreditada de este durante más de cinco años.

6. Cesar a los patronos o patronas de la fundaciones en proceso de formación cuando, transcurrido el plazo de cinco meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución, no hubieran instado su inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco, así como nombrar nuevos patronos o patronas, previa autorización judicial.

7. Autorizar a los patronos o patronas a contratar con la fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero.

8. Impugnar los actos y acuerdos del patronato que sean contrarios a los preceptos legales o estatutarios por los que se rige la fundación.

Artículo 51. *Vigilancia de las fundaciones.*

Con el objetivo de asegurar el correcto funcionamiento de las fundaciones y el cumplimiento de la voluntad fundacional, en beneficio del interés general, el Protectorado de Fundaciones del País Vasco realizará las siguientes funciones:

1. Velar por la legalidad en la constitución, así como por el cumplimiento de los fines de cada fundación previstos en los estatutos, conforme a la voluntad expresada por las personas fundadoras, teniendo en cuenta siempre el logro del interés general.

2. Informar y aprobar preceptivamente la constitución, modificación estatutaria de los fines fundacionales, fusión, escisión, transformación y extinción, previamente a su inscripción registral, en el plazo de seis meses y en los términos previstos en esta ley.

3. Verificar si los recursos económicos de las fundaciones han sido aplicados al cumplimiento de las finalidades fundacionales y de las obligaciones previstas en esta ley y velar por la integridad, suficiencia y rentabilidad del patrimonio fundacional.

4. Comprobar que las fundaciones actúan con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios o beneficiarias.

Artículo 52. *Inspección de las fundaciones.*

1. El Protectorado de Fundaciones del País Vasco, en su labor inspectora, podrá realizar las siguientes inspecciones:

a) Inspección de las fundaciones en el procedimiento de verificación de actividades, previsto en el artículo siguiente.

b) Plan de inspección anual, de naturaleza preventiva. Las inspecciones previstas dentro de dicho plan, por su carácter ordinario, se llevarán a cabo con carácter preferente para coadyuvar al mejor cumplimiento de la ley. Las causas de inspección son aquellas relativas al incumplimiento de las obligaciones de naturaleza registral, así como las que de acuerdo con lo previsto en la presente norma deban ser cumplidas respecto al protectorado.

2. Para la realización de las inspecciones anuales preventivas, el protectorado podrá analizar la actuación de las fundaciones, siguiendo la tramitación y protocolo que se establezca reglamentaria y administrativamente al efecto. Entre otros supuestos, se comprobará que las fundaciones han cumplido su obligación de presentar las comunicaciones, declaraciones responsables y solicitudes de autorización exigidas en la presente ley.

3. Si tras las inspecciones preventivas anuales se constata que en las fundaciones inspeccionadas se da alguno de los supuestos previstos en el apartado primero del siguiente artículo, se tramitará el correspondiente expediente de verificación de actividades o sancionador, en los términos previstos en los artículos correspondientes.

4. Para el ejercicio de las facultades inspectoras se podrá acceder a las instalaciones y al domicilio estatutario de las fundaciones, requerir y examinar datos, libros, información contable, soporte de la misma y registros de las fundaciones, así como el resto de la documentación relacionada con la actividad verificada, cualquiera que sea el soporte utilizado, de acuerdo con la normativa vigente. Asimismo, el protectorado podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional, desarrolladas reglamentariamente, cuando existan indicios racionales de que en caso contrario el objetivo de la inspección pueda resultar impedido o gravemente dificultado o pueda causarse un perjuicio irreparable al interés general o a la fundación.

5. Las medidas cautelares deberán ser notificadas a la fundación afectada, con expresa mención de los motivos que justifican su adopción, y habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

6. A efectos de conseguir el objetivo pretendido con las medidas cautelares, estas podrán hacerse efectivas en cualquier momento y en cualquiera de los procedimientos activados desde el protectorado en ejercicio de las funciones que le reconoce el presente artículo, si bien sus efectos cesarán en el mismo momento en el que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción o en un plazo máximo de seis meses, salvo que se prorroguen por otros seis meses.

7. Las funciones de inspección serán ejercidas por el personal de la Administración pública de conformidad con el procedimiento señalado en la normativa reglamentaria y administrativa correspondiente. A tal efecto, se publicarán y difundirán los formularios y protocolos que resulten de aplicación a dichos procedimientos.

8. Las personas miembros del patronato y el resto del personal de las fundaciones han de colaborar con el Protectorado de Fundaciones del País Vasco para la realización de las inspecciones que se lleven a cabo.

Artículo 53. *Intervención del protectorado y verificación de actividades.*

1. El protectorado incoará expediente de verificación de actividades cuando haya constancia o indicios de cualquiera de los siguientes supuestos:

a) La falta de presentación de las cuentas durante dos años consecutivos o tres alternos.

b) Irregularidades en la gestión económica de la fundación.

c) La falta de adecuación entre los fines fundacionales y las actividades efectivamente desarrolladas.

d) Inactividad de la fundación.

e) Incumplimiento de las obligaciones impuestas por el ordenamiento jurídico vigente, así como por la voluntad de las personas fundadoras o los estatutos.

f) La inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial, en cualquier manifestación, dato o documento que conste en una declaración responsable o que la acompañe.

2. El expediente de verificación de actividades se llevará a cabo mediante el procedimiento establecido en el reglamento de desarrollo de la ley. Concluirá mediante resolución expresa del Protectorado de Fundaciones del País Vasco, en la que se adoptará alguno de los siguientes acuerdos:

a) Archivo del expediente de verificación de actividades por la falta de concurrencia o de acreditación de los supuestos previstos en el apartado 1 o por la efectiva adopción de las medidas correctoras propuestas.

b) Inclusión de la fundación en el siguiente plan anual de inspección del protectorado previsto en el artículo anterior, por haberse acreditado alguno de los supuestos del apartado 1 del presente artículo.

c) Ejercer las acciones judiciales que en cada caso procedan.

d) Remitir el expediente al Ministerio Fiscal, cuando se deduzca la existencia de ilícito penal en la actuación del órgano de gobierno de la fundación.

3. Una vez que se haya comprobado mediante la inspección realizada por el protectorado que se siguen manteniendo los citados supuestos, sin que hayan sido corregidos por la fundación a pesar de los requerimientos efectuados, el Protectorado de

Fundaciones del País Vasco podrá requerir a la autoridad judicial su intervención, en los términos previstos en el artículo siguiente.

Artículo 54. *Intervención del protectorado ante irregularidades graves de las fundaciones.*

1. El protectorado asumirá la gestión provisional de una fundación cuando advierta una grave irregularidad en su gestión económica, con peligro de subsistencia de la fundación, o una desviación grave entre los fines fundacionales y la actividad realizada.

2. El procedimiento de asunción de la gestión provisional se ajustará a los siguientes requisitos:

a) El protectorado requerirá del patronato de la fundación, una vez oído este, la subsanación de las irregularidades graves detectadas.

b) Si dicho requerimiento no fuese atendido en el plazo que al efecto se establezca, el protectorado podrá solicitar de la autoridad judicial que acuerde, previa audiencia del patronato, la gestión provisional de la fundación.

c) Autorizada judicialmente la gestión provisional, el protectorado asumirá todas las atribuciones legales y estatutarias del patronato durante el tiempo fijado judicialmente. La gestión asumida concluirá al expirar el plazo establecido por el juez, salvo nueva resolución judicial que la prorrogue.

d) La resolución judicial que acuerde la gestión provisional se inscribirá en el Registro de Fundaciones del País Vasco. Se inscribirá asimismo la solicitud de gestión provisional.

Artículo 55. *Recursos jurisdiccionales.*

Los actos del protectorado ponen fin a la vía administrativa y serán impugnables ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Sección tercera. Registro de Fundaciones del País Vasco

Artículo 56. *Naturaleza del registro.*

1. El Registro de Fundaciones del País Vasco es un registro jurídico dependiente del departamento competente en materia de fundaciones, con estructura orgánica única, en el que se inscribirán los actos de las fundaciones reguladas por la presente ley.

2. La organización y el funcionamiento del Registro de Fundaciones del País Vasco se establecerán reglamentariamente.

3. Los actos inscritos en el registro se presumirán válidos. Respecto de los documentos depositados que no hayan causado inscripción, tan solo se presumirá su regularidad formal.

Artículo 57. *Eficacia del Registro de Fundaciones del País Vasco.*

1. El Registro de Fundaciones del País Vasco es público, de modo que cualquier persona pueda consultar y obtener las copias, notas o certificaciones a que se refiere esta ley de todos los actos inscritos.

2. El Registro de Fundaciones del País Vasco actuará según los principios de publicidad material y formal, legalidad, legitimación, prioridad, tracto sucesivo, colaboración con las notarías y fomento de las nuevas tecnologías.

3. La inscripción de la constitución, modificación de estatutos, fusión, escisión, transformación y extinción de las fundaciones tendrá carácter constitutivo, y carácter declarativo el resto de las inscripciones, con las particularidades señaladas en los artículos 15.2, 16.4 y 37.4.

4. Los actos sujetos a inscripción que no hayan sido inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe de terceros se presume en tanto no se pruebe que conocían dichos actos.

Artículo 58. *Funciones del registro.*

El Registro de Fundaciones del País Vasco desarrollará las siguientes funciones:

a) La calificación e inscripción de los actos de las fundaciones que según la normativa vigente sean objeto de inscripción, salvo en los supuestos previstos en al artículo 32.8 de la presente ley.

b) La recepción de las cuentas anuales y del certificado que acredite su aprobación por el patronato, así como el depósito de dichas cuentas en ejecución del acuerdo adoptado por el Protectorado de Fundaciones del País Vasco tras la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley. Se hará constar el sentido del voto de los patronos o patronas, identificándose los que se abstengan o voten en contra, en su caso.

c) La habilitación y legalización de los libros obligatorios de las fundaciones.

d) Expedir notas informativas simples y copia de los asientos y documentos depositados, así como certificaciones de los actos inscritos y documentos archivados o depositados a los que aquellos se refieran, sin perjuicio de la protección de los datos de carácter personal. También emitirá la certificación de reserva de denominación, cuando sea solicitada.

e) Resolver las consultas de su competencia.

Artículo 59. *Procedimiento registral e impugnación.*

El procedimiento registral se determinará reglamentariamente. A las materias no reguladas expresamente por esta ley o sus normas de desarrollo se aplicarán las normas de procedimiento administrativo.

Artículo 60. *Silencio administrativo en procedimientos registrales.*

Se entenderán desestimadas, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin que hubiera recaído resolución expresa, las solicitudes de inscripción presentadas en el Registro de Fundaciones del País Vasco.

Sección cuarta. El Consejo Vasco de Fundaciones

Artículo 61. *Creación y composición.*

1. Se crea el Consejo Vasco de Fundaciones, órgano colegiado de naturaleza consultiva, que se erige como foro de encuentro entre el sector fundacional y la Administración general de la Comunidad Autónoma.

2. Estará adscrito, a efectos presupuestarios, al departamento de la Administración general de la Comunidad Autónoma que tenga atribuida la competencia en materia de fundaciones.

3. Sin perjuicio de la potestad de que dispondrá para la aprobación de sus propias normas de funcionamiento interno, estará presidido por el consejero o consejera que tenga atribuidas las competencias en materia de fundaciones o por la persona en quien delegue.

4. Las funciones de secretaría del Consejo Vasco de Fundaciones serán ejercidas por un alto cargo de la viceconsejería que tenga atribuidas las competencias en materia de fundaciones o por la persona en quien delegue.

5. Su composición será paritaria entre la representación de la Administración general de la Comunidad Autónoma y las entidades representativas de los intereses del sector fundacional, personas del ámbito universitario de la Comunidad Autónoma de Euskadi y personas expertas en la materia, cuya designación corresponderá a la persona titular del departamento que tenga atribuida la competencia en materia de fundaciones.

6. Los miembros del consejo serán designados por un periodo de cuatro años y se mantendrán en su cargo hasta que sean cesados por la institución que los nombró o se dé alguna causa de cese que pueda preverse en las normas de funcionamiento interno del propio órgano.

Artículo 62. *Funciones.*

Son funciones del Consejo Vasco de Fundaciones las siguientes:

1. Asesorar e informar en los procesos de elaboración de disposiciones de carácter general referentes a la materia de fundaciones.

2. Elevar al departamento competente en materia de fundaciones de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco las propuestas que considere oportunas.

3. Promover y fomentar las fundaciones, así como sesiones formativas dirigidas al sector fundacional.

4. Las demás que le atribuyan las disposiciones vigentes.

CAPÍTULO III

Fundaciones especiales

Artículo 63. *Fundaciones del sector público vasco.*

1. Son fundaciones del sector público vasco las fundaciones en las que, correspondiendo a dicho sector la designación de la mayoría de los miembros de su órgano de gobierno, se dé además alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la dotación sea aportada en más del 50% de su valor por el sector público vasco.

b) Que su patrimonio fundacional esté formado con un carácter de permanencia en más de un 50% de su valor por bienes o derechos aportados por el sector público vasco.

No podrán darse en una fundación dichas circunstancias sin que se haya garantizado el derecho de designación por el sector público vasco de la mayoría de los miembros de su órgano de gobierno.

El número de miembros que la Administración pública tenga derecho a nombrar en el patronato deberá ser proporcional a la dotación o patrimonio fundacional aportado. Tal designación podrá recaer tanto en personas físicas con trayectoria profesional o reconocido prestigio en ámbitos relacionados con los fines fundacionales como en personas jurídicas que por su objeto social o funciones redunden en un mejor cumplimiento de los fines fundacionales.

En dicha designación de personas ajenas a la Administración pública se garantizará la representación mayoritaria de la Administración pública en dicho órgano.

2. Las fundaciones integradas en el sector público vasco se regirán, en relación con las materias propias de la Hacienda General del País Vasco, por la normativa específica referente a ellas y, en lo que no la contradigan, por la presente ley y demás normativa en materia de fundaciones y, en general, por el ordenamiento jurídico privado. En ningún caso podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de potestades públicas ni tener por finalidad la prestación de servicios públicos de carácter obligatorio.

Artículo 64. *Obligaciones de las fundaciones del sector público.*

1. Las fundaciones que, a efectos de la normativa de contratación pública o del Tribunal de Cuentas, sean consideradas entidades del sector público deberán cumplir los requisitos, obligaciones y controles previstos en ella.

2. Entre otras obligaciones, las fundaciones consideradas entidades del sector público a efectos de la normativa de contratación pública deberán garantizar que las contrataciones que realizan se ajustan a los principios de libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos y no discriminación e igualdad de trato entre las personas candidatas, así como que la selección de su personal se rige por los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad de la correspondiente convocatoria.

3. Asimismo, las fundaciones constituidas o participadas por la Administración general de la Comunidad Autónoma de Euskadi, las entidades de su Administración institucional y otras administraciones públicas, en los supuestos en que no cumplan los requisitos para formar parte del sector público, deberán cumplir los convenios que han de promover en los supuestos previstos en su normativa específica.

4. Las fundaciones del sector público deberán elaborar planes de igualdad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres, así como lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Orgánica 3/2007, para la Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres.

Artículo 65. *Las fundaciones bancarias.*

1. Son fundaciones bancarias las que mantienen una participación en una entidad de crédito que alcanza, de forma directa o indirecta, al menos un 10% del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que les permite nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración.

2. Las fundaciones bancarias han de tener finalidad social y orientar su actividad principal a la atención y desarrollo de la obra social y a la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito. En su denominación ha de constar la expresión «fundación bancaria».

3. Las fundaciones bancarias están sujetas al régimen jurídico previsto en su normativa específica, y, con carácter supletorio, a la legislación sobre fundaciones.

4. Las fundaciones ordinarias se transformarán en fundaciones bancarias y viceversa cuando adquieran o modifiquen el porcentaje de su participación en una entidad de crédito en los términos y porcentajes previstos en la normativa específica sobre fundaciones bancarias.

CAPÍTULO IV

Régimen sancionador de las fundaciones

Artículo 66. *Potestad sancionadora.*

1. El Protectorado de Fundaciones del País Vasco ejercerá la potestad sancionadora respecto de las fundaciones que se encuentren en su ámbito de competencia, con el fin de velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación, el cumplimiento de la voluntad de las personas fundadoras y la protección del interés general.

2. El régimen jurídico aplicable a los procedimientos sancionadores que se incoen por el Protectorado de Fundaciones del País Vasco es el establecido por la Ley 2/1998, de 20 de febrero, de la Potestad Sancionadora de las Administraciones Públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como por la normativa básica sobre procedimiento administrativo y demás legislación aplicable.

3. Cuando las infracciones puedan ser constitutivas de delito, el protectorado lo comunicará al Ministerio Fiscal, solicitando testimonio sobre las actuaciones practicadas respecto de la comunicación.

Artículo 67. *Sujetos responsables.*

1. Son responsables de la comisión de las infracciones tipificadas en esta ley los miembros del patronato de la fundación, la persona que ostente la secretaría cuando no forme parte del mismo y las personas apoderadas, así como los cargos de gerencia, dirección y demás personal contratado por la entidad, siempre que sea determinable su responsabilidad individual en la comisión de la infracción correspondiente.

2. En los supuestos en que los cargos del patronato adopten acuerdos en función de las facultades que ostentan, sin la participación del resto de los patronos o patronas, responderán individualmente de sus actos.

Cuando la infracción se derive de acuerdos adoptados por el patronato, serán responsables sus miembros, pero quedarán exentos de responsabilidad quienes hayan votado en contra del acuerdo y quienes prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.

3. Si la responsabilidad fuera imputable a varias personas, estas responderán solidariamente.

4. El régimen sancionador previsto en esta ley se entiende sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal en que pudiera incurrirse, que se hará efectiva de acuerdo con las correspondientes normas legales.

Artículo 68. *Requerimiento previo a la incoación de procedimiento sancionador.*

Si el protectorado apreciara la comisión por parte de cualquiera de las personas responsables contenidas en el artículo anterior de hechos que pudieran ser constitutivos de una infracción prevista en la presente ley, podrá requerirla para que cese en ellos y resarza, en su caso, el daño causado tanto a terceros como a la propia fundación, como alternativa a la incoación de procedimiento sancionador por parte de la Administración pública. Esta facultad no podrá ser ejercida en caso de reiteración o reincidencia en la infracción por el mismo sujeto responsable.

Artículo 69. *Tipificación de las infracciones.*

1. Son infracciones las acciones y omisiones tipificadas como tales por la presente ley.
2. Las infracciones se clasifican en leves, graves y muy graves.

Artículo 70. *Infracciones leves.*

Constituyen infracciones leves:

1. El incumplimiento de las obligaciones de información y comunicación al protectorado previstas en esta ley.
2. El incumplimiento de la obligación de presentación al protectorado de las declaraciones responsables y el estudio económico preceptivos previstos, así como de la obligación de acreditación ante él de la perfección del acto o contrato correspondientes en el plazo establecido.
3. El incumplimiento de la obligación de solicitar la inscripción en el Registro de Fundaciones del País Vasco de los actos inscribibles en el plazo establecido.
4. La votación por parte de los miembros del patronato, presentes o representados, en las reuniones de este órgano, una vez cesados en sus cargos.
5. La obstrucción a la función de supervisión e inspección del protectorado.

Artículo 71. *Infracciones graves.*

Constituyen infracciones graves:

1. El incumplimiento de las obligaciones de presentación de cuentas o planes de actuación dentro del plazo establecido en dos ejercicios consecutivos o en tres de forma alternativa.
2. La realización de actuaciones que requieran la autorización del protectorado sin haberla obtenido.
3. La desatención reiterada de los requerimientos del protectorado.
4. La obstrucción reiterada a la función de supervisión e inspección del protectorado.
5. El destino de los ingresos a fines diferentes a los previstos en los estatutos.
6. La falta de constancia en el inventario anual incluido en la rendición de cuentas de todos los bienes y derechos integrantes del patrimonio de la fundación, realizado conforme a la normativa de contabilidad aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.
7. La falta de aportación del resto de la dotación fundacional inicial pasados los cinco años desde el otorgamiento de la escritura de constitución, en el supuesto de la aportación inicial dineraria en forma sucesiva.
8. La falta de llevanza de los libros obligatorios.
9. Incumplir la obligación de renovación de los miembros de los órganos de gobierno de la fundación, si ello supone la imposibilidad de adoptar acuerdos.

Artículo 72. *Infracciones muy graves.*

Constituyen infracciones muy graves:

1. El destino de los beneficios de la fundación a las personas fundadoras, miembros del patronato, personas que ostentan la secretaría, gerencia o dirección de la fundación, cónyuges de los citados y personas ligadas a ellos con análoga relación de afectividad, parientes hasta el cuarto grado inclusive y personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general, así como la formalización de negocios jurídicos onerosos con los

anteriormente mencionados sin que hayan obtenido en su caso la correspondiente autorización.

2. La gestión incorrecta del patrimonio de la fundación, poniendo en peligro muy grave la viabilidad económica de esta.

3. Incurrir en una causa que justifique la solicitud de intervención judicial.

4. La adopción de acuerdos que perjudiquen de forma muy grave a la fundación y vayan en contra de la voluntad de las personas fundadoras, de los estatutos o de la normativa vigente.

Artículo 73. *Sanciones.*

1. Las infracciones leves serán sancionadas con multa de 300 a 1.000 euros.

2. Las infracciones graves serán sancionadas con multa de 1.001 a 6.000 euros.

3. Las infracciones muy graves serán sancionadas con multa de 6.001 a 30.000 euros.

Además se podrá imponer la sanción de destitución en el cargo de patrono o patrona de una fundación o la inhabilitación por un periodo de cinco o diez años.

4. Para la graduación de la sanción a imponer se tendrán en cuenta circunstancias agravantes y atenuantes concurrentes.

5. Serán circunstancias agravantes:

a) La naturaleza y entidad de la infracción.

b) El perjuicio causado a la fundación.

c) La reincidencia o reiteración de las infracciones.

d) Las ganancias obtenidas, en su caso, como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de la infracción.

6. Serán circunstancias atenuantes:

a) La circunstancia de haber procedido a la subsanación de la infracción por propia iniciativa.

b) La reparación de los daños o perjuicios causados.

7. En todo caso, la comisión de las infracciones señaladas conllevará las siguientes consecuencias:

a) La obligación de resarcir, en su caso, el daño generado a la fundación.

b) La inscripción en el Registro de Fundaciones País Vasco de la resolución sancionadora en el plazo de quince días desde el día en que aquella adquiera firmeza en vía administrativa. Deberá asegurarse el derecho de las personas que hayan sido sancionadas a ser informadas de la anotación registral que se practique y del plazo de cancelación de esta.

Artículo 74. *Prescripción de infracciones y sanciones.*

1. Las infracciones calificadas como leves en esta ley prescribirán al año, las graves a los dos años y las muy graves a los tres años. El plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en el que la infracción se hubiera cometido.

2. Las sanciones impuestas por faltas leves prescribirán al año, las impuestas por faltas graves a los cuatro años y las impuestas por faltas muy graves a los cinco años. El plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en el que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Disposición adicional primera. Fundaciones vinculadas a los partidos políticos.

Las fundaciones vinculadas a los partidos políticos se regirán por esta ley, con las especialidades derivadas del sistema de financiación previsto legal y presupuestariamente.

Disposición adicional segunda. Requerimientos de información a otras administraciones.

La Comunidad Autónoma del País Vasco podrá solicitar a los registros de fundaciones de ámbito estatal o autonómico la aportación de aquella información que sea necesaria para el desarrollo de sus competencias, en especial para la determinación de su ámbito territorial de actividad.

Disposición adicional tercera. *Obligaciones de las notarías.*

Las notarías autorizantes de documentos que, de acuerdo con esta ley, deban inscribirse en el Registro de Fundaciones del País Vasco deberán dar cuenta telemáticamente y de forma inmediata de su otorgamiento al protectorado, salvo que la persona interesada manifieste lo contrario.

Disposición adicional cuarta. *Ley de Igualdad.*

La conformación de los órganos de las fundaciones deberá tener en cuenta, en su caso, las previsiones contenidas en la Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres, en cuanto a la representación equilibrada en dichos órganos.

Asimismo, será criterio general de actuación de los poderes públicos vascos la adopción de las medidas necesarias para la inclusión de la variable de sexo en la documentación que se aporte para el cumplimiento de las competencias que les otorga la presente norma.

Disposición adicional quinta. *Fundaciones integradas en la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.*

En el supuesto de las fundaciones integradas en la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación no será necesaria la autorización del protectorado para la autocontratación de los patronos y patronas. Asimismo, el patronato de dichas fundaciones podrá delegar en comisiones ejecutivas u otros órganos delegados la facultad de acordar dichas autocontrataciones, por tratarse en este tipo de fundaciones de una actividad de gestión ordinaria.

Los patronos y patronas de las fundaciones integradas en la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación podrán contratar con las fundaciones de cuyos patronatos sean miembros, pero dichos órganos de gobierno deberán comunicar al Protectorado de Fundaciones del País Vasco las autocontrataciones realizadas en el plazo de un mes desde que se formalicen. Además, la fundación deberá indicar en la memoria incluida en las cuentas la celebración de dichas autocontrataciones, describiendo el órgano que haya adoptado el acuerdo, así como el objeto y duración de las mismas.

Disposición adicional sexta. *Colaboración institucional.*

El protectorado remitirá a las haciendas forales de los territorios históricos la información relativa a las fundaciones que no hayan dado cumplimiento a las obligaciones de carácter económico señaladas en los artículos correspondientes, en el marco del deber de información mutua, colaboración, coordinación y respeto a los ámbitos competenciales respectivos.

Disposición adicional séptima. Modificación del Decreto Legislativo 1/2007, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se añade una nueva letra j) en el artículo 44 del texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, relativo a las exenciones de la tasa por servicios administrativos, con la siguiente redacción:

«j) Las entidades obligadas a realizar las inscripciones y demás actos y comunicaciones ante el Registro de Fundaciones del País Vasco, el Registro General de Asociaciones del País Vasco y el Registro de Profesiones Tituladas».

Disposición transitoria primera. *Adaptación de los estatutos de las fundaciones.*

1. Las fundaciones deberán adaptar sus estatutos a lo previsto en esta ley en el plazo de dos años desde su entrada en vigor.

2. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido la adaptación de estatutos, no se inscribirá documento alguno de la fundación en el correspondiente registro de fundaciones hasta que la adaptación se haya verificado. Todo ello sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 22 de esta ley.

El incumplimiento de esta obligación provocará que la fundación no pueda obtener subvenciones o ayudas públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin perjuicio de las responsabilidades en que conforme a la ley pueda incurrir.

3. Las condiciones estatutarias contrarias a la presente ley de las fundaciones constituidas «a fe y conciencia» se tendrán por no puestas.

Disposición transitoria segunda. *Vigencia de los reglamentos del Registro y del Protectorado de Fundaciones del País Vasco.*

Hasta el desarrollo reglamentario de esta ley mantendrán su vigencia los reglamentos del Registro y del Protectorado de Fundaciones del País Vasco, aprobados mediante los decretos 101/2007 y 100/2007, de 19 de junio, respecto a aquellas disposiciones que no la contradigan.

Disposición derogatoria.

Queda derogada la Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco, así como todas las disposiciones, de igual o inferior rango, que contradigan lo previsto en esta ley.

Disposición final primera. Desarrollo reglamentario.

El Gobierno Vasco, en el plazo de 18 meses desde la entrada en vigor de la presente ley, deberá dictar las disposiciones necesarias para su desarrollo y ejecución.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del País Vasco.

La obligación relativa a la utilización del canal electrónico en la tramitación de los procedimientos del Registro o del Protectorado de Fundaciones del País Vasco entrará en vigor al año de la publicación de la presente Ley en el Boletín Oficial del País Vasco.

§ 53

Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 9, de 11 de enero de 1982
Última modificación: 17 de julio de 2010
Referencia: BOE-A-1982-634

[. . .]

TITULO I

De las competencias del Principado de Asturias

Artículo 10.

1. El Principado de Asturias tiene la competencia exclusiva en las materias que a continuación se señalan:

1. Organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.
2. Alteración de los términos y denominaciones de los concejos comprendidos en su territorio, así como la creación de organizaciones de ámbito inferior y superior a los mismos, en los términos establecidos en el artículo 6 de este Estatuto.
3. Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda.
4. Obras públicas que no tengan la calificación legal de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma.
5. Los ferrocarriles, carreteras y caminos cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad Autónoma, y en los mismos términos el transporte terrestre, fluvial, por cable o tubería.
6. El transporte marítimo exclusivamente entre puertos o puntos de la Comunidad Autónoma sin conexión con puertos o puntos de otros ámbitos territoriales.
7. Centros de contratación y terminales de carga en materia de transportes.
8. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de centros de contratación de mercaderías, conforme a la legislación mercantil.
9. Puertos de refugio, puertos, aeropuertos y helipuertos que no sean de interés general del Estado.
10. Agricultura, ganadería e industria agroalimentaria, de acuerdo con la ordenación general de la economía.
11. Tratamiento especial de las zonas de montaña.
12. Proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, incluidos los hidroeléctricos, canales y regadíos de interés para la Región. Aguas minerales y termales. Aguas subterráneas cuando discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran íntegramente por el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.

13. Pesca en aguas interiores, fluviales y lacustres, marisqueo, acuicultura, alguicultura, así como el desarrollo de cualquier otra forma de cultivo industrial. Caza. Protección de los ecosistemas en los que se desarrollan dichas actividades.

14. Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia. Ferias y mercados interiores. Denominación de origen, en colaboración con el Estado.

15. Planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica general. Creación y gestión de un sector público de la Comunidad Autónoma.

16. Artesanía.

17. Museos, archivos, bibliotecas, hemerotecas, servicios de Bellas Artes y demás centros de depósito cultural o colecciones de naturaleza análoga y conservatorios de música de interés del Principado de Asturias, que no sean de titularidad estatal.

18. Patrimonio cultural, histórico, arqueológico, incluida la arqueología industrial, monumental, arquitectónico, científico y artístico de interés para el Principado de Asturias.

19. Investigación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.15.ª de la Constitución. Academias con domicilio social en el Principado de Asturias.

20. Cultura, con especial atención a la promoción de sus manifestaciones autóctonas y a la enseñanza de la cultura asturiana, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.2 de la Constitución.

21. Fomento y protección del bable en sus diversas variantes que, como modalidades lingüísticas, se utilizan en el territorio del Principado de Asturias.

22. Turismo.

23. Deporte y ocio.

24. Asistencia y bienestar social. Desarrollo comunitario. Actuaciones de reinserción social.

25. Protección y tutela de menores, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.ª y 8.ª de la Constitución.

26. Casinos, juegos y apuestas con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas.

27. Cooperativas y entidades asimilables, mutuas no integradas en el sistema de Seguridad Social, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.6. a de la Constitución.

28. Espectáculos públicos.

29. Estadísticas para los fines de la Comunidad Autónoma, en coordinación con la general del Estado y con la de las demás Comunidades Autónomas.

30. Fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en el Principado de Asturias.

31. Industria, sin perjuicio de lo que determinen las disposiciones del Estado en el ejercicio de sus competencias por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las relacionadas con las industrias que estén sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear. El ejercicio de la competencia se realizará de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y 149.1.11. ª y 13. ª de la Constitución.

32. Instalaciones de producción, distribución y transporte de cualesquiera energías y fluidos energéticos, cuando su transporte no salga de Asturias o su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los números 22 y 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

33. Procedimiento administrativo derivado de las especialidades del derecho sustantivo y de la organización propia de la Comunidad Autónoma.

34. Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos, de acuerdo con el artículo 149.1.1.ª ,6.ª y 8.ª de la Constitución.

35. Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

36. Cajas de Ahorro e instituciones de crédito cooperativo público y territorial, en el marco de la ordenación general de la economía y de acuerdo con las disposiciones que en uso de sus facultades dicte el Estado.

2. En el ejercicio de estas competencias corresponderá al Principado de Asturias la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, que ejercerá respetando, en todo caso, lo dispuesto en la Constitución.

[. . .]

§ 54

Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 146, de 19 de junio de 1982
Última modificación: 16 de febrero de 2021
Referencia: BOE-A-1982-15031

[. . .]

TITULO I

De las competencias de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Artículo 10.

Uno. Corresponde a la Comunidad Autónoma de Murcia la competencia exclusiva en las siguientes materias:

1. Organización, régimen jurídico y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.
2. Ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda.
3. Obras públicas de interés para la Región dentro de su propio territorio y que no sean de interés general del Estado ni afecten a otra Comunidad Autónoma.
4. Ferrocarriles, carreteras y caminos cuyo itinerario discurra íntegramente en el territorio de la Región de Murcia, y en los mismos términos, el transporte desarrollado por estos medios, por cable y tubería. Transporte marítimo entre puertos o puntos de la Comunidad Autónoma, sin conexión con puertos o puntos de otros ámbitos territoriales. Centros de contratación y terminales de carga en materia de transporte.
5. Puertos, aeropuertos y helipuertos que no tengan la calificación de interés general, en los términos del artículo 149.1.20 de la Constitución.
6. Agricultura, ganadería e industrias agroalimentarias, de acuerdo con la ordenación general de la economía.
7. Proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés para la Comunidad Autónoma, cuando el cauce integral de las aguas se halle dentro de su territorio. Aguas minerales y termales.
8. Ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos, aguas superficiales y subterráneas cuando discurran o se hallen íntegramente en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma.
9. Pesca en aguas interiores, marisqueo, acuicultura y alguicultura, así como el desarrollo de cualquier otra forma de cultivo industrial. Caza y pesca fluvial. Protección de los ecosistemas en los que se desarrollan dichas actividades.
10. Ferias y mercados interiores.
11. Planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional,

así como la creación y gestión de un sector público regional propio de la Comunidad Autónoma.

12. Artesanía.

13. Museos, archivos, bibliotecas, hemerotecas, conservatorios de música y danza, centros dramáticos, de bellas artes y demás centros de depósito cultural o colecciones de análoga naturaleza, de interés para la Región, que no sean de titularidad estatal.

14. Patrimonio cultural, histórico, arqueológico, monumental, artístico, paisajístico y científico de interés para la Región.

15. Fomento de la cultura y de la investigación científica y técnica en coordinación con el Estado, especialmente en materias de interés para la Región de Murcia.

16. Promoción, fomento y ordenación del turismo en su ámbito territorial.

17. Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio.

18. Asistencia y bienestar social. Desarrollo comunitario. Política infantil y de la tercera edad. Instituciones de protección y tutela de menores, respetando, en todo caso, la legislación civil, penal y penitenciaria. Promoción e integración de los discapacitados, emigrantes y demás grupos sociales necesitados de especial protección, incluida la creación de centros de protección, reinserción y rehabilitación.

19. Política juvenil conforme a lo establecido en el artículo 48 de la Constitución.

20. Promoción de la mujer.

21. Vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones, así como la coordinación y demás facultades en relación con las policías locales, sin perjuicio de su dependencia jerárquica de la autoridad municipal.

22. Casinos, juegos y apuestas excepto las apuestas y loterías del Estado.

23. Cooperativas y entidades asimilables, mutuas no integradas en el sistema de Seguridad Social, respetando la legislación mercantil.

24. Espectáculos públicos.

25. Estadística para fines no estatales.

26. Fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma.

27. Industria, sin perjuicio de lo que determinen las normas del Estado por razones de seguridad, sanitarias o de interés militar y las normas relacionadas con las industrias que estén sujetas a la legislación de minas, hidrocarburos y energía nuclear. El ejercicio de la competencia se desarrollará de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general y la política monetaria del Estado, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y números 11 y 13 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

28. Instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando el transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en los números 22 y 25 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

29. Procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia.

30. Publicidad, sin perjuicio de las normas dictadas por el Estado para sectores y medios específicos, de acuerdo con los números 1, 6 y 8 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución.

31. Servicio meteorológico de la Comunidad Autónoma.

32. Instituciones de crédito cooperativo, público y territorial y cajas de ahorro, en el marco de la ordenación de la economía y de acuerdo con las disposiciones que en uso de sus facultades dicte el Estado.

33. Denominaciones de origen y otras indicaciones de procedencia.

34. Comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre la defensa de la competencia. Establecimiento de bolsas de valores y establecimiento y regulación de otros centros de contratación de mercancías, conforme a la legislación mercantil.

35. Régimen de las zonas de montaña.

Dos. En el ejercicio de estas competencias corresponderá a la Región la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, que ejercerá respetando, en todo caso, lo dispuesto en la Constitución.

[. . .]

§ 55

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 307, de 24 de diciembre de 2002
Última modificación: 20 de diciembre de 2023
Referencia: BOE-A-2002-25039

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

La importancia alcanzada en los últimos años por el denominado «tercer sector», así como la experiencia acumulada desde la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, hace necesaria una nueva regulación de los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la citada norma legal.

Cuando en 1994 se promulgó la citada Ley 30/1994, el legislador ya era consciente de las dimensiones alcanzadas por el fenómeno de la participación privada en actividades de interés general, en sus diversas formas jurídicas, si bien no pudo prever entonces que dicho fenómeno, lejos de atenuar su crecimiento, tendría en España un gran desarrollo en menos de una década.

La consecuencia lógica de este desarrollo ha sido que el marco normativo fiscal diseñado en el Título II de la Ley 30/1994 ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.

La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.

Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general.

En consecuencia, esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14.ª de la Constitución y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública.

II

La Ley está estructurada en tres Títulos, veintisiete artículos y las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatoria y finales.

El Título I define el objeto de la Ley y su ámbito de aplicación, introduciendo, como novedad, una mención expresa a los regímenes forales en vigor en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, así como a los convenios y tratados internacionales que han pasado a formar parte del ordenamiento interno español.

En el Título II se regula el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos, el cual se apoya sobre tres pilares básicos: el concepto de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la Ley, la tributación de dichas entidades por el Impuesto sobre Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales.

Así, se fijan unas normas generales en virtud de las cuales se establece el concepto de entidad sin fines lucrativos a efectos de esta Ley.

El régimen fiscal especial es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades que, cumpliendo determinados requisitos, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda.

La justificación de estos requisitos obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general.

En relación con tales requisitos, merece destacar los siguientes:

Se mantiene el requisito, previsto en la legislación anterior, de destinar a la realización de los fines de interés general al menos el 70 por 100 del resultado de las explotaciones económicas que realicen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto minorados en los gastos realizados para su obtención. Se establece el requisito de que el importe restante, el que no ha sido aplicado a los fines de interés general, se destine a incrementar la dotación patrimonial o las reservas de las entidades sin fines lucrativos.

Se aclara que los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos y excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.

A efectos del requisito a que se refiere el primer párrafo, se excluye del cómputo de los ingresos, junto con lo recibido en concepto de dotación patrimonial, el importe de los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe total de la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en que concurra también tal circunstancia.

El plazo general para destinar las rentas obtenidas por la entidad sin fines lucrativos a fines de interés general será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Las entidades sin fines lucrativos podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles.

Se establece como nuevo requisito que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las actividades económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de estas actividades no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Para acogerse al régimen fiscal especial, los órganos rectores deben ser gratuitos, aunque puedan ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo.

Dicha gratuidad también se extiende a los administradores de entidades mercantiles que representen a las entidades sin fines lucrativos que participen en su capital, estableciéndose que, en estos casos, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Esta Ley regula de forma mucho más minuciosa el requisito relativo al destino del patrimonio de estas entidades en caso de disolución, que habrá de ser, en cualquier caso, otra entidad beneficiaria del mecenazgo de las definidas en la Ley, o una entidad pública, de naturaleza no fundacional, que persiga también el interés general. Esta regulación se complementa con la previsión expresa de la pérdida del régimen fiscal especial para las entidades cuyo régimen jurídico permita la reversión del patrimonio de la entidad, salvo que, como es lógico, la reversión está prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

La rendición de cuentas, en ausencia de legislación específica, antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio, ante el organismo público encargado del registro en que deban estar inscritas.

La elaboración de una memoria económica anual que especifique, por categorías y por proyectos, los ingresos y gastos del ejercicio y que incluya el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Como es lógico, la aplicación del régimen fiscal especial está condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, de manera que el incumplimiento de cualquiera de ellos conlleva la pérdida del régimen fiscal especial y la obligación de ingresar las cuotas de los tributos devengados durante el ejercicio fiscal en que se produzca el incumplimiento, junto con los intereses de demora que procedan.

Por lo que se refiere a la tributación de las entidades sin fines lucrativos por el impuesto sobre Sociedades, la Ley introduce novedades significativas.

Así, se declara la exención de las siguientes rentas: las derivadas de los ingresos obtenidos sin contraprestación; las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como los dividendos, intereses, cánones y alquileres; las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos; las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas; y, finalmente, las que de acuerdo con la normativa tributaria deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos.

En relación con las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, la Ley sustituye el anterior sistema de exención rogada por una lista cerrada de explotaciones económicas, de tal manera que las rentas derivadas de las explotaciones económicas incluidas en la lista estarán exentas «ex lege». La exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma, así como a las derivadas de las explotaciones económicas consideradas de escasa relevancia.

En cuanto a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de estas entidades, se establece que en su determinación únicamente serán computables los ingresos y los gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas. Adicionalmente, se regulan los efectos de la transmisión del patrimonio resultante de la disolución de entidades sin fines lucrativos a otras entidades, disponiéndose la conservación de los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los bienes y derechos transmitidos.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades será gravada a un tipo único del 10 por 100. La determinación de las rentas exentas que quedan sujetas a retención e ingreso a cuenta se remite a un ulterior desarrollo reglamentario.

Por lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en materia de tributos locales, el legislador ha decidido mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994, ampliando su ámbito. De este modo, estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles todos aquellos bienes sujetos a este impuesto de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, con la excepción de los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las explotaciones económicas que desarrollen estas entidades cuando hayan sido calificadas como exentas por la propia Ley.

Como novedad, y en consonancia con la finalidad de favorecer la actividad que desarrollan estas entidades en beneficio del interés general, se introduce la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, así como en las donaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

En cuanto a la aplicación del régimen fiscal especial merece destacarse la sustitución del régimen de discrecionalidad administrativa por el de opción por el régimen por la propia entidad y comunicación a la Administración tributaria, afectando esta opción también al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

III

El Título III, dedicado a la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, comienza estableciendo, mediante una enumeración cerrada, las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración.

A continuación se concretan los incentivos fiscales aplicables a donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias. A este respecto, interesa destacar la novedad que supone la concesión de incentivos fiscales a la donación de derechos y a la constitución, sin contraprestación, de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos y valores. En cualquier caso, y como es lógico teniendo en cuenta la finalidad de estos incentivos, las ganancias patrimoniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de estas donaciones o aportaciones estarán exentas en el impuesto personal del donante.

De este modo, los donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Esta deducción será del 25 por 100 del importe de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes sin establecimiento permanente en España, y del 35 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes con establecimiento permanente en España. Para garantizar la aplicación de este incentivo fiscal por las personas jurídicas y entidades no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, se permite que las deducciones no practicadas puedan aplicarse en los períodos impositivos que finalicen en los 10 años inmediatos y sucesivos. Los porcentajes de deducción y los límites pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

El Título III, por último, regula los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones. A este respecto interesa destacar las siguientes novedades:

Los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general celebrados con las entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo por esta Ley tendrán la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimiendo en esta materia los límites que fijaba la Ley 30/1994.

La supresión de los límites para la deducibilidad de los gastos en actividades de interés general en que incurran las empresas.

La creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

IV

Las disposiciones adicionales complementan la Ley recogiendo diversas previsiones entre las que se encuentra, en primer lugar, una nueva regla especial de imputación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a las ayudas públicas destinadas a la conservación y rehabilitación de bienes de interés cultural; una novedosa regulación de las deducciones por gastos e inversiones en bienes del Patrimonio Histórico Español contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, extendiéndose el derecho a practicar la deducción a las cantidades invertidas en entornos protegidos de ciudades españolas o en conjuntos declarados Patrimonio Mundial por la Unesco, que se relacionan en un anexo de la propia Ley.

A continuación, se recogen las modificaciones que se introducen en el régimen de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de establecer la necesaria coherencia entre las previsiones en él contenidas y los preceptos de esta Ley, y en el régimen de exenciones previsto en el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de hacer introducir también en este impuesto el automatismo en la aplicación de las exenciones que puedan corresponder a las entidades sin fines lucrativos por el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y su comunicación a la Administración tributaria. De igual modo, se regula el régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, así como el aplicable a la Cruz Roja Española, a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, a la Obra Pía de los Santos Lugares, al Consorcio de la Casa de América, a las fundaciones de entidades religiosas, a la Iglesia Católica y a las demás iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, y al Instituto de España y a las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

Asimismo, la Ley recoge la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos puedan destinar su patrimonio en caso de disolución a la obra social de las cajas de ahorro, no siendo de aplicación en este supuesto el número 6.º del artículo 3.

Del mismo modo, la Ley establece una excepción al requisito previsto en el número 3.º de su artículo 3 en relación con los ingresos obtenidos en espectáculos deportivos por las federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Por otro lado, la Ley regula el régimen tributario de las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954, de manera que estas entidades podrán optar por el régimen fiscal especial previsto en la presente Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en su propia normativa reguladora, se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente de la Administración central o autonómica, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

Por último, se regula, en aras de satisfacer las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, el derecho, durante los primeros seis meses siguientes a su entrada en vigor, a formular consultas a la Administración tributaria sobre su aplicación cuya contestación tendrá carácter vinculante.

En relación con la exención de tributos locales, y al igual que la Ley 30/1994, se dispone la no aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 9 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y aclara que las remisiones normativas que en cualquier texto se hagan al Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales

a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se entenderán hechas a esta Ley.

Las disposiciones transitorias de la Ley establecen la vigencia, durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, de las exenciones en el Impuesto sobre Sociedades concedidas al amparo de la Ley 30/1994, así como la concesión de un plazo de un año para que las entidades ya existentes puedan cumplir los requisitos en relación con la retribución de los administradores en entidades mercantiles que hayan nombrado, y de dos años para que adapten sus estatutos al requisito relativo a la disolución.

La disposición derogatoria única de la Ley prevé la derogación, desde su entrada en vigor, de todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en ella.

Las disposiciones finales establecen una habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar el tipo de gravamen y las deducciones contenidos en esta Ley, a la vez que habilitan al Gobierno para dictar el oportuno desarrollo reglamentario y regulan su entrada en vigor.

TÍTULO I

Objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.

De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. A efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

2. En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.

3. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO II

Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 2. *Entidades sin fines lucrativos.*

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.

f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

g) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.

Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Artículo 3. *Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.*

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.° Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2.° Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.° Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 % de los

ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento u otras formas de cesión de uso del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.° Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.° y 13.°, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del artículo anterior.

5.° Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

No tendrán la consideración de remuneración de los cargos, los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad sin fines lucrativos en beneficio de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano del gobierno, siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.° Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo

aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.° Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.° Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.° Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.° Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.

Artículo 4. *Domicilio fiscal.*

El domicilio fiscal de las entidades sin fines lucrativos será el del lugar de su domicilio estatutario, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad. En otro caso, dicho domicilio será el lugar en que se realice dicha gestión y dirección.

Si no pudiera establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, se considerará como tal el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

CAPÍTULO II

Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Artículo 5. *Normativa aplicable.*

En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, en el caso de entidades a que se refieren las letras f) y g) del artículo 2 de esta ley, se aplicará lo dispuesto en este capítulo y en el capítulo siguiente, entendiéndose hechas las referencias del Impuesto sobre Sociedades al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Artículo 6. *Rentas exentas.*

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 7. *Explotaciones económicas exentas.*

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.° Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

i) Acción social comunitaria y familiar.

j) Asistencia a exreclusos.

k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

m) Cooperación para el desarrollo.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

ñ) Acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social.

2.° Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.° Las explotaciones económicas de investigación, desarrollo e innovación, siempre y cuando se trate de actividades definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4.° Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.° Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.° Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7.° Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación de altas capacidades, las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.° Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.° Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.° Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.° Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad.

12.° Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Artículo 8. *Determinación de la base imponible.*

1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Artículo 9. *Normas de valoración.*

Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el número 6.º del artículo 3 de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Artículo 10. *Tipo de gravamen.*

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10 por 100.

Artículo 11. *Obligaciones contables.*

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

Artículo 12. *Rentas no sujetas a retención.*

Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

Reglamentariamente, se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener.

Artículo 13. *Obligación de declarar.*

Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Artículo 14. *Aplicación del régimen fiscal especial.*

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

3. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

CAPÍTULO III

Tributos locales

Artículo 15. *Tributos locales.*

1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan, en el momento del devengo del impuesto y con independencia del destino al que los adscriba el adquirente, los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

TÍTULO III

Incentivos fiscales al mecenazgo

CAPÍTULO I

Entidades beneficiarias

Artículo 16. *Entidades beneficiarias del mecenazgo.*

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

CAPÍTULO II

Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones

Artículo 17. *Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

a) Donativos y donaciones dinerarias, de bienes o de derechos.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el

Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

f) La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación.

2. También darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

3. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Artículo 18. *Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.*

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

g) En la cesión de uso de un bien mueble o inmueble a que se refiere la letra f) del apartado 1 del artículo 17, el importe de los gastos soportados por el cedente en relación con tales bienes durante el periodo de cesión, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Artículo 19. *Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
250 euros.	80
Resto base de deducción.	40

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad, siendo el importe del donativo, donación o aportación de este ejercicio y el del período impositivo anterior, igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio inmediato anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 250 euros, será el 45 por ciento.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Artículo 20. *Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.*

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 40 % de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad, siendo el importe del donativo, donación o aportación de este período impositivo y el del período impositivo anterior, por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo inmediato anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 50 %.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 15 % de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Artículo 21. *Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 15 % de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.

Artículo 22. *Actividades prioritarias de mecenazgo.*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Artículo 23. *Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.*

1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

2. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

Artículo 24. *Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

3. La certificación a la que se hace referencia en los apartados anteriores deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

CAPÍTULO III

Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

Artículo 25. *Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.*

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Esta difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador.

La difusión a que se refiere el párrafo anterior, en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de

la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas a que se refiere el apartado 1 de este artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador.

3. El régimen fiscal aplicable a las ayudas económicas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Artículo 26. *Gastos en actividades de interés general.*

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3 de esta Ley.

2. La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Artículo 27. *Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.*

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.

3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero.-Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.

Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Disposición adicional primera. *Modificación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

1. Se añade un nuevo párrafo j) al apartado 2 del artículo 14 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que queda redactado en los siguientes términos:

> «j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.»

2. Se modifica el apartado 3 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que queda redactado en los siguientes términos:

«3. Deducciones por donativos.

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

b) El 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.»

3. Se modifica el apartado 5 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que queda redactado en los siguientes términos:

«5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.»

Disposición adicional segunda. *Modificación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

1. Se modifica el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que quedará redactado en los siguientes términos:

«2. Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho Título.»

2. Se modifica el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que quedará redactado en los siguientes términos:

«2. Tributarán al tipo del 25 por 100:

a) Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

b) Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las

Sociedades de Garantía Recíproca, inscritas en el registro especial del Banco de España.

c) Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.

d) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.

e) Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

f) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

g) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.»

3. Se modifica el apartado 4 del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que quedará redactado en los siguientes términos:

«4. Tributarán al 10 por 100 las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.»

4. Se modifican la rúbrica del artículo 35 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el apartado 1 de dicho artículo, que quedan redactados en los siguientes términos:

«Artículo 35. *Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros.*

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.»

5. Se modifica el artículo 134 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 134. *Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden

de la realización de explotaciones económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

6. Se modifica el artículo 135 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 135. *Determinación de la base imponible.*

1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de esta Ley, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo anterior.»

7. Se añade un nuevo párrafo al apartado 1 del artículo 139 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado en los siguientes términos:

«1. Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, los sujetos pasivos a que se refiere el Título VIII, capítulo XV, de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.»

Disposición adicional tercera. *Modificación del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Se modifica la letra A) del artículo 45.I del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado en los siguientes términos:

«I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

g) La Obra Pía de los Santos Lugares.»

Disposición adicional cuarta. *Régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.*

El régimen establecido en esta Ley referente a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, se aplicará a los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley y en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, la valoración de tales bienes por las Comunidades Autónomas se realizará por sus órganos competentes según las respectivas normas reguladoras. Asimismo, la valoración se realizará por los mismos órganos cuando la donataria sea una Comunidad Autónoma.

Disposición adicional quinta. *Régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.*

El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Cruz Roja Española y a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, siempre que cumplan el requisito establecido en el penúltimo párrafo del número 5.º del artículo 3 de esta Ley, conservando su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a su entrada en vigor.

Estas entidades serán consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Tendrá la consideración de explotación económica exenta, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, la comercialización por la Organización Nacional de Ciegos Españoles de cualquier tipo de juego autorizado por el Gobierno de la Nación, de

conformidad con el régimen jurídico previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Disposición adicional sexta. *Régimen tributario de la Obra Pía de los Santos Lugares.*

El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Obra Pía de los Santos Lugares, siempre que cumpla el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

La Obra Pía será considerada como entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional séptima. *Régimen tributario de los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.*

Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Casa de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña serán considerados entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.

Disposición adicional octava. *Fundaciones de entidades religiosas.*

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

Disposición adicional novena. *Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.*

1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior.

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional décima. *Régimen tributario del Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*

Las exenciones establecidas en el artículo 15 de esta Ley serán de aplicación al Instituto de España y a las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la

Real Academia Española. Estas entidades serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional decimoprimera. *Obra social de las cajas de ahorro.*

Las entidades sin fines lucrativos podrán destinar el patrimonio resultante de su disolución a la obra social de las cajas de ahorro, siempre que así esté expresamente contemplado en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, no siendo de aplicación en este supuesto el número 6.º del artículo 3.

Disposición adicional decimosegunda. *Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español.*

1. Los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 de esta Ley no se incluirán en el cómputo del 40 por 100 de los ingresos de explotaciones económicas no exentas a que se refiere el requisito del número 3.º de su artículo 3.

2. Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 de esta Ley que procedan de la celebración, retransmisión o difusión por cualquier medio de las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas, siempre que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia.

Disposición adicional decimotercera. *Régimen tributario de las entidades benéficas de construcción.*

Las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954 podrán optar por el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa propia reguladora de estas entidades, se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente de la Administración central o autonómica, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley. No se aplicará a estas entidades lo previsto en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional decimocuarta. *Consultas vinculantes.*

Durante los primeros seis meses siguientes a la entrada en vigor de esta Ley podrán formularse a la Administración tributaria consultas sobre la aplicación de la Ley, cuya contestación tendrá carácter vinculante, en los términos siguientes:

Primero. Las consultas podrán plantearse exclusivamente por las federaciones y asociaciones de las entidades a que se refiere el párrafo f) del artículo 2 de esta Ley, por las Federaciones deportivas españolas y por las Conferencias, Comisiones y Secretarías que representen, respectivamente, a las entidades a que se refiere la disposición adicional novena de esta Ley, referidas a cuestiones que afecten a sus miembros o asociados.

Segundo. Las contestaciones de la Administración tributaria a las consultas que se formulen en los términos anteriores se comunicarán a la entidad consultante y se publicarán en el «Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda».

Tercero. La presentación, tramitación y contestación de estas consultas, así como los efectos de su contestación, se regirán por lo dispuesto en el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

Disposición adicional decimoquinta. *Ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.*

A los efectos de las deducciones previstas en las disposiciones adicionales primera y segunda de esta Ley, se relacionan en el anexo de la presente Ley las ciudades españolas y los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

Disposición adicional decimosexta. *Haciendas locales.*

A efectos de lo establecido en esta Ley, no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Disposición adicional decimoséptima. *Remisiones normativas.*

Las remisiones normativas realizadas al Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se entenderán hechas a los preceptos de esta Ley.

Disposición adicional decimoctava. *Régimen tributario del Museo Nacional del Prado.*

El Museo Nacional del Prado será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.

Disposición adicional decimonovena. *Régimen tributario del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.*

El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.

Disposición transitoria primera. *Régimen transitorio de las exenciones concedidas al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.*

Las exenciones concedidas a las entidades a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley, al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, mantendrán su vigencia durante un período de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

Disposición transitoria segunda. *Régimen transitorio de los administradores de sociedades mercantiles nombrados por entidades sin fines lucrativos.*

Las entidades sin fines lucrativos constituidas antes de la entrada en vigor de esta Ley que opten por aplicar el régimen fiscal especial previsto en su Título II dispondrán del plazo de un año desde dicha entrada en vigor para dar cumplimiento al requisito establecido en el último párrafo del número 5.º de su artículo 3, en relación con los administradores que estas entidades hayan nombrado en las sociedades mercantiles en que participen.

Disposición transitoria tercera. *Adaptación de los estatutos.*

Las entidades sin fines lucrativos constituidas antes de la entrada en vigor de esta Ley que opten por aplicar el régimen fiscal especial previsto en su Título II dispondrán de un plazo de dos años desde dicha entrada en vigor para adaptar sus estatutos a lo establecido en el número 6.º de su artículo 3.

Disposición transitoria cuarta. *Porcentajes de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.*

Durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.

En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.

Disposición derogatoria única.

A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, el Título II y las disposiciones adicionales cuarta a séptima, novena a duodécima y decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Disposición final primera. *Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución Española, podrá:

a) Modificar el tipo de gravamen de las entidades sin fines lucrativos.
b) Modificar los porcentajes de deducción y los límites cuantitativos para su aplicación previstos en esta Ley.
c) Determinar los acontecimientos de excepcional interés público y regular los extremos a que se refiere el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley.

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Gobierno a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de esta Ley.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».
Las disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas surtirán efectos sólo para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley.

ANEXO

Ciudades y conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España:

Parque y Palacio Güell y Casa Milà, Barcelona.
Monasterio y Sitio de El Escorial, Madrid.
Catedral de Burgos.
Alhambra, Generalife y Albaicín, Granada.
Centro histórico de Córdoba.
Monumentos de Oviedo y del reino de Asturias.
Cuevas de Altamira.
Ciudad vieja de Segovia y su Acueducto.
Ciudad vieja de Santiago de Compostela.
Ciudad vieja de Ávila e iglesias extramuros.
Arquitectura mudéjar de Aragón.
Parque nacional de Garajonay.
Ciudad vieja de Cáceres.
Ciudad histórica de Toledo.
Catedral, Alcázar y Archivo de Indias, Sevilla.
Ciudad vieja de Salamanca.
Monasterio de Poblet.
Conjunto arqueológico de Mérida.
El Monasterio Real de Santa María de Guadalupe.
El Camino de Santiago de Compostela.
Parque Nacional de Doñana.
Ciudad histórica fortificada de Cuenca.
La Lonja de la Seda de Valencia.

Palau de la música catalana y Hospital de San Pau, Barcelona.
Las Médulas.
Monasterios de San Millán de Yuso y de Suso.
Arte rupestre del Arco Mediterráneo de la Península Ibérica.
Universidad y recinto histórico de Alcalá de Henares.
Ibiza, biodiversidad y cultura.
San Cristóbal de La Laguna.
Sitio arqueológico de Atapuerca.
Palmeral de Elche.
Iglesias románicas catalanas del valle del Boí.
Muralla romana de Lugo.
Conjunto arqueológico de Tarragona.
Paisaje cultural de Aranjuez.

§ 56

Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Ministerio de Hacienda
«BOE» núm. 254, de 23 de octubre de 2003
Última modificación: 28 de diciembre de 2012
Referencia: BOE-A-2003-19571

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, ha establecido el nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que flexibiliza los requisitos para acogerse a los incentivos fiscales que establece y dota de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realizan en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.

La ley establece también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares y empresas.

El desarrollo reglamentario llevado a cabo por este real decreto permitirá la aplicación de esos incentivos con la prontitud requerida por la propia ley, que ha previsto el ejercicio de una opción para acogerse al nuevo régimen fiscal especial por parte de las entidades.

Este real decreto se estructura en un artículo, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

El artículo único aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El reglamento consta de tres capítulos, con doce artículos, así como de una disposición adicional y una disposición transitoria.

El primero de los capítulos se dedica a la regulación del procedimiento previsto para la aplicación del régimen fiscal especial por las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos previstos en la ley, de los requisitos de la memoria económica que han de elaborar dichas entidades y de la acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que están exentas de tributación.

El segundo capítulo regula el procedimiento para la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en particular, la declaración informativa que han de presentar las entidades sin fines lucrativos beneficiarias de los incentivos regulados en el título III de la Ley 49/2002 sobre las certificaciones emitidas de los donativos y aportaciones percibidos.

Y, finalmente, el tercer capítulo se refiere al procedimiento para la aplicación y reconocimiento de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Por su parte, la disposición adicional única introduce las precisiones necesarias para la adecuación del régimen fiscal especial a las entidades religiosas de acuerdo con lo establecido en los acuerdos internacionales y de cooperación correspondientes, así como en su normativa de desarrollo, y la disposición transitoria establece un plazo especial para que puedan ejercer la opción por el régimen especial aquellas entidades cuyo periodo impositivo iniciado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002 haya finalizado antes de entrar en vigor el reglamento.

Por último, la disposición derogatoria única y las disposiciones finales de este real decreto regulan lo siguiente:

La disposición derogatoria única contiene la referencia a la derogación de todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en este real decreto y, en particular, del Real Decreto 765/1995 que desarrollaba la derogada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

La disposición final primera modifica los artículos 89, 90 y 95 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, para regular la forma de acreditación de las condiciones que dan lugar a la exención en dicho impuesto, así como el derecho a la devolución en determinados supuestos.

Y la disposición final segunda modifica el artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, con el objeto de delimitar con claridad el ámbito de aplicación de la declaración informativa que deben presentar las entidades que perciban donativos regulados en el artículo 55.3.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y unificar su plazo de presentación con el establecido, con carácter general, para las declaraciones informativas anuales.

La disposición final tercera introduce dos modificaciones en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997 de 14 de abril. En primer lugar, se modifica el párrafo i).3.o, con objeto de armonizar plenamente la regulación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos. En segundo lugar, se añade un párrafo w), con la finalidad de que las rentas exentas recibidas por el Consorcio de Compensación de Seguros en el ejercicio de las funciones que anteriormente correspondían a la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras y que han sido asumidas por aquél en virtud de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, no estén sometidas a retención.

Por último, en la disposición final cuarta se dispone la entrada en vigor de este real decreto el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda, con la aprobación previa de la Ministra de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 10 de octubre de 2003,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

Se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se inserta a continuación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en este real decreto y, en particular, el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.*

El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, se modifica en los siguientes términos:

Uno. Se modifica el artículo 89, que quedará redactado de la siguiente forma:

"Artículo 89. *Acreditación del derecho a la exención.*

1. Para la acreditación del derecho a la exención de las entidades del artículo 45.I.A).b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

2. La Administración tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención."

Dos. Se modifica el artículo 90, que quedará redactado de la siguiente forma:

"Artículo 90. *Acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas.*

1. Para la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado regulado en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, cuando se trate de entidades incluidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del citado reglamento, cuando se trate de entidades previstas en la disposición adicional octava y en el apartado 2 de la disposición adicional novena de dicha ley.

2. La Administración tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención."

Tres. Se añade un apartado 8 al artículo 95, que quedará redactado de la siguiente forma:

"8. Los sujetos pasivos a que se refieren los párrafos b) y d) del artículo 45.I.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con este impuesto, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éste, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas."

Disposición final segunda. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.*

El apartado 2 del artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, queda redactado de la siguiente manera:

"2. Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 55.3.b) de la Ley del Impuesto deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo.

d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos."

Disposición final tercera. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.*

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, se modifica en los siguientes términos:

Uno. Se modifica el ordinal 3.º del párrafo i) del artículo 57, relativo a uno de los supuestos excepcionados de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, que quedará redactado de la siguiente forma:

"3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Hacienda."

Dos. Con efectos a partir del 24 de noviembre de 2002, se añade un párrafo w) al artículo 57, en el que se establecen excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta, que quedará redactada de la siguiente forma:

"w) Las rentas derivadas del ejercicio de las funciones de liquidación de entidades aseguradoras y de los procesos concursales a que estas se encuentren sometidas obtenidas por el Consorcio de Compensación de Seguros, en virtud de lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 24 de su estatuto legal, contenido en el artículo cuarto de la Ley 21/1990, de 19 de diciembre, para adaptar el Derecho español a la Directiva 88/357/CEE sobre libertad de servicios en seguros distintos al de vida y de actualización de la legislación de seguros privados."

Disposición final cuarta. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

CAPÍTULO I

Procedimiento para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, memoria económica y acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener e ingresar a cuenta

Artículo 1. *Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.*

1. Para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal.

2. El régimen fiscal especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen.

La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.

3. En relación con los impuestos que no tienen periodo impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imponibles producidos durante los períodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renuncia surtirá efectos respecto a los hechos imponibles producidos a partir del inicio del período impositivo a que se refiere el segundo párrafo del citado apartado.

4. La aplicación del régimen especial quedará condicionada, para cada período impositivo, al cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Artículo 2. *Aplicación del régimen fiscal especial a efectos de los tributos locales.*

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar el ejercicio de la opción regulada en el artículo 1 de este reglamento.

2. En relación con la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación a que se refiere el apartado 1 deberá dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.

3. En relación con la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación a que se refiere el apartado 1 se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el artículo 1 de este reglamento.

4. En el supuesto de que las entidades sin fines lucrativos renuncien a la aplicación del régimen fiscal especial, deberán comunicar tal circunstancia a la entidad competente a que se refiere el apartado 2.

En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación de la renuncia se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1.2 de este reglamento.

5. Los sujetos pasivos que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con los tributos locales, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éstos tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

Artículo 3. *Memoria económica.*

1. La memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002, deban elaborar las entidades sin fines lucrativos, contendrá la siguiente información:

a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.

b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.

d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.

e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.

f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.

g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.

h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.

i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

2. La memoria económica deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas, dentro del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

No obstante, las entidades cuyo volumen total de ingresos del período impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica, sin perjuicio de la obligación de estas entidades de elaborar dicha memoria económica.

3. Las entidades que, en virtud de su normativa contable, estén obligadas a la elaboración anual de la memoria podrán cumplir lo dispuesto en este artículo mediante la inclusión en dicha memoria de la información a que se refiere el apartado 1.

En estos casos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 49/2002 en relación con la memoria económica, el lugar y plazo de presentación, así como los supuestos de exclusión de la obligación de su presentación ante la Administración tributaria, serán los establecidos en el apartado 2.

Artículo 4. *Acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por las entidades sin fines lucrativos.*

La acreditación de las entidades sin fines de lucro a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la mencionada ley y que no ha renunciado a éste.

Este certificado hará constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

Artículo 5. *Retribuciones de los administradores nombrados en representación de las entidades sin fines lucrativos.*

A efectos de la exclusión de la obligación de retener a que se refiere el último párrafo del artículo 3.5.ode la Ley 49/2002, corresponderá al pagador acreditar que las retribuciones de los administradores han sido percibidas por la entidad sin fines lucrativos a la que éstos representen.

CAPÍTULO II

Procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo

Artículo 6. *Certificación y declaración informativa de los donativos, donaciones y aportaciones recibidas.*

1. La certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.
c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

a) Nombre y apellidos, razón o denominación social.
b) Número de identificación fiscal.
c) Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.
e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.
f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.
Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

CAPÍTULO III

Procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

Artículo 7. *Contenido y ámbito de aplicación.*

1. La aplicación de los beneficios fiscales, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, estará sujeta, en todo caso, a la ley específica por la que se apruebe el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público correspondiente.

2. La aplicación de los beneficios fiscales requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo.

3. La Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere este capítulo y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente.

Artículo 8. *Requisitos de los gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación.*

1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se considerará que los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos señalados en dicho apartado cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento y reúnan las siguientes condiciones:

a) Que consistan en:

1.º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

2.º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocione turísticamente el acontecimiento.

3.º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4.º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

La base de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento del gasto realizado.

2. A efectos de la bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas prevista en el apartado cuarto del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que pueden ser objeto de la bonificación son las comprendidas dentro de la programación oficial del acontecimiento que determinen la necesidad de causar alta y tributar por el epígrafe o grupo correspondiente de las tarifas del impuesto, de modo adicional y con independencia de la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas que correspondiera hasta ese momento a la persona o entidad solicitante del beneficio fiscal.

3. A efectos de la bonificación en los impuestos y tasas locales prevista en el apartado quinto del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que la operación respecto a la que se solicita el beneficio fiscal está relacionada exclusivamente con el desarrollo del respectivo programa cuando se refiera únicamente a actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento.

Entre los tributos a que se refiere el mencionado apartado no se entenderán comprendidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas.

Artículo 9. *Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.*

1. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. A dicha solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en este procedimiento será de 30 días naturales desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano competente. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento.

2. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas a la bonificación prevista en dicho impuesto se efectuará, previa solicitud del interesado, por el ayuntamiento del municipio que corresponda o, en su caso, por la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 9 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

A la solicitud de dicho reconocimiento previo deberá adjuntarse certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento se enmarcan en sus planes y programas de actividades.

3. Para la aplicación de las bonificaciones previstas en otros impuestos y tasas locales, los sujetos pasivos deberán presentar una solicitud ante la entidad que tenga asumida la gestión de los respectivos tributos, a la que unirán la certificación acreditativa del cumplimiento del requisito exigido en el apartado 3 del artículo 8 de este reglamento, expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

4. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en los procedimientos previstos en los apartados 2 y 3 de este artículo será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento previo.

5. El órgano que, según lo establecido en los apartados anteriores, sea competente para el reconocimiento del beneficio fiscal podrá requerir al consorcio u órgano administrativo correspondiente, o al solicitante, la aportación de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de este reglamento, con el fin de comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita.

Artículo 10. *Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente.*

1. Para la obtención de las certificaciones a que se refiere este capítulo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad del gasto realizado o de la actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de las solicitudes de expedición de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento respectivo.

2. El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, si procede, las certificaciones solicitadas según lo establecido en el apartado anterior, en las que se hará constar, al menos, lo siguiente:

a) Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.

b) Domicilio fiscal.

c) Descripción de la actividad o gasto, e importe total del mismo.

d) Confirmación de que la actividad se enmarca o el gasto se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.

e) En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.

f) Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para los gastos o actividades a que se refiere la certificación.

3. El plazo máximo en que deben notificarse las certificaciones a que se refiere este artículo será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este artículo, pudiendo el interesado solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento del beneficio fiscal, según lo dispuesto en el artículo anterior, aportando copia sellada de la solicitud.

Artículo 11. *Remisión de las certificaciones expedidas por el consorcio o el órgano administrativo.*

El consorcio o el órgano administrativo correspondiente remitirá al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los meses de enero, abril, julio y octubre, copia de las certificaciones emitidas en el trimestre anterior conforme a lo previsto en este reglamento, para su ulterior remisión a los correspondientes órganos de gestión.

Si el consorcio o el órgano administrativo correspondiente no hubiera emitido la certificación solicitada según lo establecido en el artículo anterior, deberá remitir copia de la solicitud presentada por el interesado.

Artículo 12. *Aplicación del régimen de mecenazgo prioritario.*

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, las entidades o instituciones beneficiarias del mecenazgo prioritario deberán obtener la correspondiente certificación del consorcio u órgano administrativo correspondiente según lo dispuesto en el artículo 10 de este reglamento, en la que se certifique que la actividad realizada se enmarca dentro de los planes y programas aprobados por dicho consorcio u órgano administrativo correspondiente.

2. Las entidades e instituciones a las que se refiere el apartado anterior expedirán, en favor de los aportantes, las certificaciones justificativas previstas en el artículo 24 de la Ley 49/2002 y remitirán al consorcio u órgano administrativo correspondiente, dentro de los dos meses siguientes a la finalización de cada ejercicio, una relación de las actividades financiadas con cargo a dichas aportaciones, así como copia de las certificaciones expedidas.

3. El consorcio u órgano administrativo correspondiente remitirá copia de las certificaciones recibidas, dentro de los dos meses siguientes a su recepción, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Disposición adicional única. *La Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas: aplicación del régimen fiscal especial y acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.*

1. Las entidades a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 que decidan aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de dicha ley no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este reglamento. Dicho régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos.

La acreditación de estas entidades a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se acredite que la entidad está incluida en el apartado 1 de la citada disposición adicional. En la solicitud deberá acreditarse la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia.

2. A las entidades a las que se refieren la disposición adicional octava y el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 4 de este reglamento a efectos del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y de la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Disposición transitoria única. *Opción por el régimen fiscal especial para determinados períodos impositivos.*

El régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002 será aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 25 de diciembre de 2002 que hayan finalizado antes de la entrada en vigor de este reglamento, siempre que las entidades sin fines lucrativos se acojan a dicho régimen, de acuerdo con lo establecido en su artículo 1, dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este reglamento.

Disposición final única. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de este Reglamento.

§ 57

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014
Última modificación: 23 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-2014-12328

TÍTULO I

Naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto

Artículo 1. *Naturaleza.*

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley.

[. . .]

TÍTULO III

Contribuyentes

Artículo 7. *Contribuyentes.*

1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

b) Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.

c) Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

d) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.

e) Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

f) Los fondos de pensiones, regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.

h) Los fondos de titulización, regulados en la Ley 5/2015, de fomento de la financiación empresarial.

i) Los fondos de garantía de inversiones, regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.

k) Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

2. Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

3. Los contribuyentes de este Impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta Ley.

Artículo 8. *Residencia y domicilio fiscal.*

1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en territorio español.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Artículo 9. *Exenciones.*

1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:

a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.

b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.

d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.

h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.

d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

4. Estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

TÍTULO IV

La base imponible

[. . .]

CAPÍTULO V

Reducciones en la base imponible

[. . .]

Artículo 24. *Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias.*

1. Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.

2. Las cantidades asignadas a la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y de las fundaciones bancarias deberán aplicarse, al menos, en un 50 por ciento, en el mismo período impositivo al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas, o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a aquélla.

3. No se integrarán en la base imponible:

a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que se realicen con cargo al fondo de obra social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.

4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, podrán reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.

En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.

[. . .]

TÍTULO VI

Deuda tributaria

CAPÍTULO I

Tipo de gravamen y cuota integra

Artículo 29. *El tipo de gravamen.*

1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala, salvo que de acuerdo con lo previsto en este artículo deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 17 por ciento.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 17 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta ley.

No obstante, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al tipo del 20 por ciento, excepto si de acuerdo con lo previsto en este artículo deban tributar a un tipo diferente del general.

Finalmente, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los tipos de gravamen del 20 por ciento, 17 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

2. Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán a los tipos de gravamen resultantes de minorar en tres puntos porcentuales los tipos de gravamen previstos en el apartado anterior, siempre que el tipo resultante no supere el 20 por ciento, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos que tributarán a los tipos previstos en el apartado anterior.

Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán a los tipos de gravamen previstos en el apartado anterior, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento.

3. Tributarán al 10 por ciento las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4. Tributarán al tipo del 1 por ciento:

a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4.

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen establecido en este apartado, para determinar el número mínimo de accionistas a que se refiere el párrafo anterior se seguirán las siguientes reglas:

1.° Se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones.

Además, tratándose de sociedades de inversión de capital variable por compartimentos, a efectos de determinar el número mínimo de accionistas de cada compartimento se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros, determinado conforme a lo previsto en el párrafo anterior.

2.° El número mínimo de accionistas determinado conforme a lo previsto en el número 1.° anterior deberá concurrir durante el número de días que represente al menos las tres cuartas partes del período impositivo.

Lo previsto en los cuatro párrafos anteriores no se aplicará a las sociedades de inversión libre ni a las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras instituciones de inversión colectiva, a que se refiere el apartado 5 del artículo 6 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, ni a las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas a que se refiere el artículo 79 de dicho Reglamento.

El cumplimiento de las reglas establecidas en los párrafos anteriores para determinar el número mínimo de accionistas podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, a cuyo efecto la sociedad de inversión deberá mantener y conservar durante el período de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

b) Los fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4.

c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la citada Ley, distintos de los previstos en la letra d) siguiente, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en los artículos 5.4 y 9.4 de dicha Ley y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento.

La aplicación de los tipos de gravamen previstos en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las Instituciones de Inversión Colectiva a que se refiere el párrafo anterior no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos 3 años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo a que se refiere esta letra c) determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del Impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en esta letra c), la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1 por ciento, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva que, además de reunir los requisitos previstos en la letra c), desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las siguientes condiciones:

1.ª Las inversiones en bienes inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria no podrán superar el 20 por ciento del total del activo de la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria.

2.ª La actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento deberán ser objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan, sin perjuicio del cómputo de las inversiones en el total del activo a efectos del porcentaje previsto en la letra c).

3.ª Los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria durante un período mínimo de 7 años. Este plazo se computará desde la fecha de terminación de la construcción. A estos efectos, la terminación de la construcción del inmueble se acreditará mediante el certificado final de obra a que se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación.

La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo a que se refiere esta letra d) o la letra c) anterior, según proceda, determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en esta letra d) la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1 por ciento, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

Las sociedades de inversión inmobiliaria o los fondos de inversión inmobiliaria que desarrollen la actividad de promoción de viviendas para su arrendamiento estarán obligadas a comunicar dicha circunstancia a la Administración tributaria en el período impositivo en que se inicie la citada actividad.

e) El fondo de regulación del mercado hipotecario, establecido en el artículo veinticinco de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.

5. Tributarán al tipo del cero por ciento los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

6. Tributarán al tipo del 30 por ciento las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.

Las actividades relativas al refino y cualesquiera otras distintas de las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos, o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros, quedarán sometidas al tipo general de gravamen.

A las entidades que desarrollen exclusivamente la actividad de almacenamiento de hidrocarburos propiedad de terceros no les resultará aplicable el régimen especial establecido en el Capítulo IX del Título VII de esta Ley y tributarán al tipo del 25 por ciento.

7. Tributarán al tipo de gravamen especial que resulte de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, las entidades de la Zona Especial Canaria, por la parte de base imponible correspondiente a las operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

[. . .]

TÍTULO VII

Regímenes tributarios especiales

CAPÍTULO I

Definición y reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales

Artículo 42. *Definición y reglas de aplicación.*

1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta Ley, que tendrán carácter supletorio.

[. . .]

CAPÍTULO XIV

Régimen de entidades parcialmente exentas

Artículo 109. *Ámbito de aplicación.*

El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta Ley.

Artículo 110. *Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

A efectos de la aplicación de este régimen al Organismo Público Puertos del Estado se considerará que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 12.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

Artículo 111. *Determinación de la base imponible.*

1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de esta Ley, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.

[. . .]

TÍTULO VIII

Gestión del Impuesto

[. . .]

CAPÍTULO III

Declaración, autoliquidación y liquidación provisional

Artículo 124. *Declaraciones.*

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Si al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de presentar la declaración de ese período impositivo, la declaración se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación. No obstante, en tal supuesto el contribuyente podrá optar por presentar la declaración en el plazo al que se refiere el párrafo anterior cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente.

2. Los contribuyentes exentos a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de esta Ley no estarán obligados a declarar.

3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.

c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

[. . .]

Disposición adicional decimoséptima. *Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.*

1. Las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE), así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía, y entren funcionamiento en 2023 y 2024, podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos:

i) Que se inicien o concluyan en 2023, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos a que se refiere este apartado se produzca en 2023.

ii) Que se inicien o concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos a que se refiere este apartado se produzca en 2024.

Lo establecido en este apartado estará condicionado a que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Los edificios no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.

La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

2. A efectos de la presente disposición, se considerará energía renovable la procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás, tal y como se definen en la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

En el caso de las instalaciones de producción de energía eléctrica, solo se considerará energía renovable aquella que proceda de instalaciones de la categoría b) del artículo 2.1 del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

3. En el caso de instalaciones que empleen bombas de calor accionadas eléctricamente solo se considerará energía renovable su uso para calor a partir de un rendimiento de factor estacional (SCOPnet) de 2,5 de acuerdo con la Decisión 2013/114/UE de la Comisión de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen las directrices para el cálculo por los Estados miembros de la energía renovable procedente de las bombas de calor de diferentes tecnologías, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

En el caso de que tales bombas se usen para frío, solo se considerará que producen energía renovable cuando el sistema de refrigeración funcione por encima del requisito de eficiencia mínimo expresado como factor de rendimiento estacional primario y este sea al menos 1,4 (SPFplow), de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) 2022/759 de la Comisión de 14 de diciembre de 2021 por el que se modifica el anexo VII de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo con respecto a una metodología para calcular la cantidad de energías renovables utilizada para la refrigeración y los sistemas urbanos de refrigeración.

4. En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable cuando se reduzca al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

5. No podrán acogerse a la libertad de amortización a que se refiere esta disposición aquellas instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.

6. Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la siguiente documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables:

a) En el caso de generación de energía eléctrica, la Autorización de Explotación y, en el caso de las instalaciones con excedentes, la acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica (RAIPREE) o, en el caso de instalaciones de menos de 100kW, el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE) de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.

b) En el caso de sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable), la acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables regulado en el artículo 19 del Real Decreto 376/2022, de 17 de mayo, por el que se regulan los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero de los biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa, así como el sistema de garantías de origen de los gases renovables.

c) En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso, acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.

d) En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

7. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla en los términos establecidos en el apartado 1 de esta disposición, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses

de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

8. Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XI del título VII de esta Ley, podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de esta Ley o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado en esta disposición.

[. . .]

Disposición transitoria cuadragésima. *Régimen de tributación de las participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones.*

Las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021 que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje establecido en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley o en la letra a) del apartado 1 del artículo 32 de esta Ley, aplicarán el régimen fiscal establecido en dichos artículos, según proceda, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

[. . .]

§ 58

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. [Inclusión parcial]

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992
Última modificación: 23 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-1992-28740

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Naturaleza del impuesto.*

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
c) Las importaciones de bienes.

[. . .]

TÍTULO I

Delimitación del hecho imponible

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 4. *Hecho imponible.*

Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.

Artículo 5. *Concepto de empresario o profesional.*

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Artículo 6. *Concepto de edificaciones.*

Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

Artículo 7. *Operaciones no sujetas al impuesto.*

No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

6.º Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a´) Telecomunicaciones.

b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c´) Transportes de personas y bienes.

d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h´) Almacenaje y depósito.

i´) Las de oficinas comerciales de publicidad.

j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

k´) Las de agencias de viajes.

l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.

m´) Las de matadero.

9.º Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.

11.º Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

12.º Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Artículo 8. *Concepto de entrega de bienes.*

Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.

2.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.

3.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

4.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.

5.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

6.º Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

7.º El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

8.º Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18.º k) de esta Ley.

Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1.º “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de esta Ley.

b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de esta Ley.

2.º "Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros": las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de esta Ley.

b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de esta Ley.

Artículo 8 bis. *Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.*

Cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite:

a) La venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o

b) La entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, se considerará en ambos supuestos que el empresario o profesional titular de la interfaz digital ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes y que la expedición o el transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega por él realizada.

A efectos de lo previsto en esta ley, la determinación del valor intrínseco de los bienes se efectuará en los términos previstos en la legislación aduanera.

Artículo 9. *Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.*

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El supuesto de autoconsumo a que se refiere este párrafo c) no resultará aplicable en los siguientes casos:

Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

Lo dispuesto en los dos guiones del párrafo anterior debe entenderse, en su caso, sin perjuicio de lo siguiente:

De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de esta Ley.

De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de esta Ley, en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

De lo previsto en los artículos 134 bis y 155 de esta Ley, en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia respectivamente.

A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d') Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el período de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

a') Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.

b') La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.

c') La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.

d') La realización de una entrega exenta del impuesto que no origine el derecho a deducir.

2.º **(Suprimido)**

3.º La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último. No tendrán esa consideración las transferencias realizadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos previstos en el artículo 9 bis de esta Ley.

Quedarán excluidas de lo dispuesto en este número las transferencias de bienes que se utilicen para la realización de las siguientes operaciones.

a) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo que se considerarían efectuadas en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 68, apartado dos, número 2º., tres y cuatro, de esta Ley.

b) Las entregas de dichos bienes efectuada por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 68, apartado dos, número 4.º, de esta Ley.

c) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en el artículo 21 o en el artículo 25 de esta Ley.

d) Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley.

e) La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, siempre que éstos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Entre los citados trabajos se comprenden las reparaciones y las ejecuciones de obra que deban calificarse de prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de esta Ley.

f) La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España.

g) La utilización temporal de dichos bienes, por un período que no exceda de veinticuatro meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

h) Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las

entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, que se considerarían efectuadas en otro Estado miembro de la Comunidad con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 68.Seis de esta Ley.

Las exclusiones a que se refieren las letras a) a h) anteriores no tendrán efecto desde el momento en que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan

Artículo 9 bis. *Acuerdo de ventas de bienes en consigna.*

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por acuerdo de ventas de bienes en consigna aquel en el que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro, por el vendedor, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, con el fin de que esos bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresario o profesional habilitado, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes.

b) Que el vendedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de aquellos.

c) Que el empresario o profesional que va a adquirir los bienes esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y ese número de identificación fiscal, así como su nombre y apellidos, razón o denominación social completa, sean conocidos por el vendedor en el momento del inicio de la expedición o transporte.

d) Que el vendedor haya incluido el envío de dichos bienes tanto en el libro registro que se determine reglamentariamente como en la declaración recapitulativa a que se refiere el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en la forma que se determine reglamentariamente.

Dos. Cuando, en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, el empresario o profesional mencionado en la letra c) del apartado anterior, o en la letra a´) del segundo párrafo del apartado siguiente, adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el territorio de aplicación del Impuesto se realiza, según los casos:

a) Una entrega de bienes de las previstas en el artículo 68, apartado dos, número 1.º, letra A), primer párrafo, de esta Ley, por el vendedor, a la que resultará aplicable la exención prevista en el artículo 25 de esta Ley, o

b) una adquisición intracomunitaria de bienes de las previstas en el artículo 15, apartado uno, letra b), de esta Ley, por el empresario o profesional que los adquiere.

Tres. Se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes a la que se refiere el artículo 9.3.º de esta Ley cuando, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, dentro del plazo de los doce meses previsto en el apartado anterior, se incumplan cualquiera de las condiciones establecidas en el apartado uno anterior, en particular:

a) Cuando los bienes no hubieran sido adquiridos por el empresario o profesional al que iban destinados inicialmente los mismos.

b) Cuando los bienes fueran expedidos o transportados a un destino distinto del Estado miembro al que estaban inicialmente destinados según el acuerdo de ventas de bienes en consigna.

c) En el supuesto de destrucción, pérdida o robo de los bienes.

No obstante, se entenderán cumplidos los requisitos del apartado uno anterior cuando dentro del referido plazo:

a´) Los bienes sean adquiridos por un empresario o profesional que sustituya al referido en la letra c) del apartado uno anterior, con cumplimiento de los requisitos previstos en dicha letra.

b´) No se haya transmitido el poder de disposición de los bienes y estos sean devueltos al Estado miembro desde el que se expidieron o transportaron.

c´) Las circunstancias previstas en las letras a´) y b´) hayan sido incluidas por el vendedor en el libro registro que se determine reglamentariamente.

Cuatro. Se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes a la que se refiere el artículo 9.3.º de esta Ley, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna y cumpliéndose las condiciones previstas en el apartado uno anterior, al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses desde la llegada de los bienes al Estado miembro de destino sin que el empresario o profesional mencionado en la letra c) del apartado uno o en la letra a') del segundo párrafo del apartado tres del artículo 9 bis haya adquirido el poder de disposición de los bienes.

Cinco. Los empresarios o profesionales que suscriban un acuerdo de ventas de bienes en consigna y quienes sustituyan a aquel a quien estaban inicialmente destinados los bienes deberán llevar un libro registro de estas operaciones en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 10. *Concepto de transformación.*

Salvo lo dispuesto especialmente en otros preceptos de esta Ley, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.

Artículo 11. *Concepto de prestación de servicios.*

Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

5.º Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.

6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

7.º Los traspasos de locales de negocio.

8.º Los transportes.

9.º Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.

10.º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

11.º Las prestaciones de hospitalización.

12.º Los préstamos y créditos en dinero.

13.º El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.

14.º La explotación de ferias y exposiciones.

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Artículo 12. *Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.*

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 13. *Hecho imponible.*

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

c) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.ª de esta Ley.

d) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley.

e) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68, apartado cinco, de esta Ley.

f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.

g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 68.Seis de esta Ley.

2.ª Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

A estos efectos, se considerarán medios de transporte:

a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 Kw.

b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado uno, de esta Ley.

c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado cuatro, de esta Ley.

Los referidos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Artículo 14. *Adquisiciones no sujetas.*

Uno. No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación:

1.º Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

2.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Dos. La no sujeción establecida en el apartado anterior sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar el citado importe.

En la aplicación del límite a que se refiere este apartado debe considerarse que el importe de la contraprestación relativa a los bienes adquiridos no podrá fraccionarse a estos efectos.

Para el cálculo del límite indicado en este apartado se computará el importe de la contraprestación de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 8.Tres.1.º de esta Ley, cuando, por aplicación de las reglas comprendidas en el artículo 68 de esta Ley, se entiendan realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Tres. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará en el límite indicado en el apartado anterior.

Cuatro. No obstante lo establecido en el apartado uno, las operaciones descritas en él quedarán sujetas al impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo, en la forma que se determine reglamentariamente.

La opción abarcará un período mínimo de dos años.

Artículo 15. *Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.*

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

b) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos previstos en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta Ley.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.

Artículo 16. *Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*

Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

1.º **(Suprimido)**

2.º La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3.º, de esta Ley.

3.º La afectación realizada por:

a) las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del Impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, o

b) las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad, o cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del Impuesto establecida en el artículo 62 de esta ley.

4.º Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

CAPÍTULO III

Importaciones de bienes

Artículo 17. *Hecho imponible.*

Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Artículo 18. *Concepto de importación de bienes.*

Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las situaciones a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes

comprendidos en el artículo 24, ambos de esta ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando cesen las situaciones o se ultimen los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Lo dispuesto en el párrafo anterior solo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las citadas situaciones o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso.

El incumplimiento de la legislación reguladora de dichas situaciones y regímenes determinará el hecho imponible importación de bienes.

No obstante, no constituirá importación el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquel determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

Tampoco constituirá importación el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes mencionados en el párrafo anterior cuando aquel determine un fletamento o un arrendamiento de buques o aeronaves, o bien un arrendamiento de los objetos que se incorporen a dichos buques y aeronaves, a los que resulte aplicable las exenciones previstas en el artículo 22, apartados uno, dos, cuatro y cinco de esta ley.

Tres. La vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá exclusivamente a las referidas en el artículo 65 de esta ley.

La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65 esta ley, determinará el hecho imponible importación de bienes a excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta ley, en cuyo caso la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero determinará la realización de una operación asimilada a una importación.

No obstante, no constituirá importación ni operación asimilada a la importación la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

Artículo 19. *Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.*

Se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes:

1.º El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado uno, número 1.º, 26, apartado uno, y 27, número 2.º, de esta Ley.

2.º La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.

3.º El incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno, y 27, número 3.

4.º Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, 60 y 61 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.

5.º El cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser colocados en las citadas situaciones o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo

dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior no constituirá operación asimilada a las importaciones el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 ni la ultimación del régimen comprendido en el artículo 24 de esta ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 81 1292 y ex 81 1299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101 100, 71 102100 y 71103100). En estos casos, el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta ley.

Tratándose de gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 y 1.14 de la tarifa 1.ª del artículo 50.1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero a que se refiere el artículo 24.Uno.1.º, letra f) de esta ley se entenderá realizada, en todo caso, por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente y que estará obligado a liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido por la operación asimilada a la importación, o por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto. Asimismo, el último depositante del producto que se extraiga, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto, estará obligado a garantizar el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la posterior entrega sujeta y no exenta del bien extraído del depósito fiscal, en la forma prevista en el apartado undécimo del anexo de esta ley.

No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

TÍTULO II

Exenciones

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 20. *Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

1.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

2.º Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

4.º Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

5.º Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones.

6.º Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurran las siguientes condiciones:

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

c) Que la actividad exenta ejercida sea distinta de las señaladas en los números 16.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 22.º, 23.º, 26.º y 28.º del apartado Uno de este artículo.

La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

7.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras.

Sólo será aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.
g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
h) Acción social comunitaria y familiar.
i) Asistencia a ex-reclusos.
j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10.º Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

11.º Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.

b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8. de este apartado.

c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de derecho público.
b) Federaciones deportivas.
c) Comité Olímpico Español.
d) Comité Paralímpico Español.
e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

14.º Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

15.º El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.

16.º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión

17.º Las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

La exención no se extiende a los servicios de expedición de los referidos bienes prestados en nombre y por cuenta de terceros.

18.º Las siguientes operaciones financieras:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos.

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.

g) La transmisión de garantías.

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a') La compensación interbancaria de cheques y talones.

b') La aceptación y la gestión de la aceptación.

c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, con excepción de las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial que estarán exentas del impuesto.

No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de esta Ley.

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.

n) La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del

Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

ñ) **(Suprimida)**

19.º Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

20.º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanística, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

21.º **(Suprimida)**

22.ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a´) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.
b´) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
c´) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
d´) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
e´) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
f´) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.
g´) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
h´) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a´), b´), c´), e´) y f´) anteriores.
j´) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

24.º Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.
A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.
Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.
b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.

25.º Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.
26.º Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.
27.º **(Suprimido)**
28.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.
Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.

Artículo 20 bis. *Exención de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.*

Estarán exentas del impuesto, en el supuesto previsto en el artículo 8 bis.b) de esta Ley, las entregas de bienes efectuadas a favor del empresario o profesional que facilite la entrega a través de la interfaz digital, cuando dichas entregas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

[. . .]

TÍTULO VII

El tipo impositivo

Artículo 90. *Tipo impositivo general.*

Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Tres. En las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Comunidad y que se efectúen después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 de esta Ley, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos.

Artículo 91. *Tipos impositivos reducidos.*

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior:

a) Las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

b) Las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2.º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3.º Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

4.º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) **(suprimida)**

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4.º Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

5.º Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.

7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.

8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

9.º Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

11.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

12.º La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

13.º Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

3. Las siguientes operaciones:

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

2.º Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3.º Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1.º y 2.º del número 4 precedente.

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada, en polvo y fermentada.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

g) Los aceites de oliva.

2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como

los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

5.º Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad

adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

7.º) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

2.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

3.º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en la Ley.

Lo dispuesto en este número 3.º no se aplicará a los servicios que resulten exentos por aplicación del número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta Ley.

Tres. Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

Cuatro. Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

[. . .]

Disposición final tercera. *Entrada en vigor de la Ley.*

La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1993.

[. . .]

§ 59

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. [Inclusión parcial]

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 314, de 31 de diciembre de 1992
Última modificación: 21 de diciembre de 2024
Referencia: BOE-A-1992-28925

[. . .]

TÍTULO II

Exenciones

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

[. . .]

Artículo 6. *Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.*

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los

requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

[. . .]

§ 60

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. [Inclusión parcial]

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 251, de 20 de octubre de 1993
Última modificación: 6 de noviembre de 2024
Referencia: BOE-A-1993-25359

[. . .]

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y contenido

Artículo 1.

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.
2.º Las operaciones societarias.
3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

Artículo 2.

1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

2. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición

fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57.

Artículo 3.

Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos.

Artículo 4.

A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Artículo 5.

1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.

2. Siempre que la Ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total importe de la liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida.

Los Registradores de la Propiedad o Mercantiles harán constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos, cualquiera que fuese su titular, al pago del expresado importe, para el caso de no cumplirse en los plazos señalados por la Ley que concedió los beneficios, los requisitos en ella exigidos para la definitiva efectividad de los mismos.

3. Igualmente harán constar, por nota marginal, en los casos de desmembración del dominio, la afección de los bienes al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo, a cuyo efecto las oficinas liquidadoras consignarán la que provisionalmente, y sin perjuicio de la rectificación, procediere, según las bases y tipos aplicables en el momento de la constitución del usufructo.

[. . .]

TÍTULO IV

Disposiciones comunes

Beneficios fiscales

Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) Los partidos políticos con representación parlamentaria.

g) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

h) La Obra Pía de los Santos Lugares.

B) Estarán exentas:

1. Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

2. Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto.

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

4. Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente.

5. Los anticipos sin interés concedidos por el Estado y las Administraciones Públicas, Territoriales e Institucionales.

6. Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.

7. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos.

8. Los actos relativos a las garantías que presten los tutores en garantía del ejercicio de sus cargos.

9. Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

13. Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.

14. En las ciudades de Ceuta y Melilla se mantendrán las bonificaciones tributarias establecidas en la Ley de 22 de diciembre de 1955.

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderán a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios.

16. Las transmisiones de edificaciones a las empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, para ser objeto de arrendamiento con opción de compra a persona distinta del transmitente, cuando dichas operaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Será requisito imprescindible para poder disfrutar de este beneficio que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas, conforme a lo previsto en el artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, entre transmitente, adquirente o arrendatario.

17. Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición.

18. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad "Actos Jurídicos Documentados" que grava los documentos notariales.

19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.

20.1 Las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Los fondos de inversión de carácter financiero regulados en la ley citada anteriormente gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con el mismo alcance establecido en el apartado anterior.

3. Las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria reguladas en la Ley citada anteriormente que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, tendrán el mismo régimen de tributación que el previsto en los dos apartados anteriores.

Del mismo modo, dichas instituciones gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles establecidos en las letras c) y d) del artículo 28.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

4. Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.

21. Las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad, de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

22. Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Asimismo, gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009.

23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y del nuevo Código de Buenas Prácticas que se introduce con el Real Decreto-ley 19/2022, de 22

de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.

24. Las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos, así como la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, regulada en la Disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de Entidades de Crédito, por cualquiera de sus modalidades.

Las transmisiones de activos o, en su caso, pasivos efectuadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad, en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los Fondos de Activos Bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la citada Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por los Fondos de Activos Bancarios, a otros Fondos de Activos Bancarios.

Las operaciones de reducción del capital y de disolución de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, de sus sociedades participadas en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma, y de disminución de su patrimonio o disolución de los Fondos de Activos Bancarios.

El tratamiento fiscal previsto en los párrafos anteriores respecto a las operaciones entre los Fondos de Activos Bancarios resultará de aplicación, solamente, durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los citados fondos, previsto en el apartado 10 de la disposición adicional décima de esta Ley.

25. Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior.

26. Los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

27. La constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones de los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

28. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto, siempre que tengan su fundamento en los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado real decreto-ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual.

29. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.

30. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos, préstamos, *leasing* y *renting* sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los artículos 3 a 9 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo, y de la moratoria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús, regulada en los artículos 18 al 23 del Real Decreto-ley 26/2020 de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda.

31. Cuando exista garantía real inscribible, las escrituras de formalización de la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público previstos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto.

32. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal conforme a los artículos 15 a 21 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a los afectados para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

33. 1. La emisión, transmisión y amortización de los bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en el Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes, así como su reembolso.

2. Las transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado previsto para el caso de concurso de la entidad emisora y la transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes.

34. Las transmisiones por cualquier título de bienes o derechos efectuadas en pago de indemnizaciones, en la cuantía judicialmente reconocida, en beneficio de las hijas, hijos y menores o personas incapacitadas sujetas a tutela o guarda y custodia de mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España.

35. El contrato de aval suscrito con la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E.

36. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal conforme a los artículos 31 a 40 del Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024.

C) Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada

caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

1.ª La Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa.

2.ª El Real Decreto-ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de Viviendas de Protección Oficial.

3.ª La Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común.

4.ª La Ley 82/1980, de 30 de diciembre, sobre Conservación de la Energía.

5.ª La Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

6.ª La Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes.

7.ª La Ley 45/1984, de 17 de diciembre, de Reordenación del Sector Petrolero, con las especificaciones introducidas por la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre Medidas Urgentes para la Progresiva Adaptación del Sector Petrolero al Marco Comunitario.

8.ª **(Derogado).**

9.ª La Ley 49/1984, de 26 de diciembre, sobre Explotación Unificada del Sistema Eléctrico Nacional, por lo que se refiere a la cancelación de garantías constituidas al amparo del apartado 2 de su artículo 6.

10.ª La Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen General Electoral.

11.ª Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Entidades de Capital-Riesgo en los términos establecidos en la Ley Reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras.

12.ª La Ley 15/1986, de 26 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

13.ª **(Derogado).**

14.ª La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

15.ª La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

16.ª La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

17.ª La Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria.

18.ª La Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.

19.ª La Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.

20.ª La Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación con la Comisión Islámica de España.

21.ª La Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93.

22.ª La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para la constitución y ampliaciones de capital de las sociedades que creen las Administraciones y entes públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles.

23ª. Los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorro y en Cooperativas de Crédito continuarán disfrutando en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la exención establecida en el Real Decreto-ley 4/1980, de 28 de marzo, y en el Real Decreto-ley 18/1982, de 24 de septiembre, por razón de su constitución, de su funcionamiento y de los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.

23ª. La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

II. Los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero.

Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se

determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.

[. . .]

§ 61

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. [Inclusión parcial]

Ministerio de Hacienda
«BOE» núm. 59, de 9 de marzo de 2004
Última modificación: 23 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-2004-4214

[. . .]

TÍTULO II

Recursos de los municipios

[. . .]

CAPÍTULO II

Tributos propios

[. . .]

Sección 3.ª Impuestos

[. . .]

Subsección 6.ª Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

[. . .]

Artículo 105. *Exenciones.*

1. Estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

a) La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.

b) Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.

c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley.

2. Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

b) El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.

d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

e) Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.

f) La Cruz Roja Española.

g) Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

Artículo 106. *Sujetos pasivos.*

1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la

entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

[. . .]

§ 62

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de Aragón
«BOA» núm. 128, de 28 de octubre de 2005
Última modificación: 29 de diciembre de 2023
Referencia: BOA-d-2005-90006

[. . .]

TÍTULO I

Disposiciones especificas aplicables a los Tributos Cedidos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

[. . .]

Artículo 110-6. *Deducción por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico.*

Las donaciones dinerarias puras y simples otorgarán el derecho a una deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto del 20 por 100 de su importe, hasta el límite del 10 por 100 de dicha cuota, cuando aquellas sean efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Comunidad Autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente y la investigación y el desarrollo científico y técnico.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea la defensa del medio ambiente o la investigación y el desarrollo científico y técnico y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Aragón.

[. . .]

Artículo 110-21. *Deducción de la cuota íntegra autonómica por gastos en clases de apoyo o refuerzo.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse las cantidades destinadas al pago de las clases de apoyo o refuerzo recibidas por sus descendientes, en horario extraescolar, de las materias objeto de enseñanza en Educación Infantil, Educación Básica Obligatoria y Formación Profesional Básica, desarrolladas o impartidas tanto en los propios centros educativos como en centros externos, sean públicos o privados, así como las cantidades abonadas a personas físicas, dadas de alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), en contraprestación por las clases particulares impartidas sobre dichas materias.

2. El importe de la deducción será el 25 % de las cantidades satisfechas con los siguientes límites y condiciones:

2.1 En las declaraciones conjuntas:

a) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 40.000 euros: hasta un máximo de 300 euros por descendiente.

b) En el supuesto de contribuyentes no integrados en una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 25.000 euros:

b.1) Cuando la suma de bases imponibles no supere los 12.000 euros: hasta un máximo de 200 euros por descendiente.

b.2) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 12.000,01 y 20.000,00 euros: hasta un máximo de 100 euros por descendiente.

b.3) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 20.000,01 y 25.000,00 euros: hasta un máximo de 80 euros por descendiente

2.2 En las declaraciones individuales:

a) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 30.000 euros: hasta un máximo de 300 euros por descendiente.

b) En el supuesto de contribuyentes no integrados en una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 12.500 euros:

b.1) Cuando la suma de bases imponibles no supere los 6.500 euros: hasta un máximo de 100 euros por descendiente.

b.2) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 6.500,01 y 10.000,00 euros: hasta un máximo de 80 euros por descendiente.

b.3) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 10.000,01 y 12.500,00 euros: hasta un máximo de 50 euros por descendiente.

3. La deducción resultante de la aplicación de los apartados anteriores deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las ayudas percibidas, en el período impositivo de que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración pública que cubran la totalidad o parte de los gastos señalados en el apartado 1.

4. Para la aplicación de la presente deducción, solo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de otras leyes reguladoras de impuestos.

5. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, el concepto de familia numerosa es el establecido por la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

6. La deducción corresponderá a quien haya satisfecho las cantidades destinadas al pago de las clases de apoyo o refuerzo. No obstante, si se trata de matrimonios con el régimen económico del consorcio conyugal aragonés o análogo, las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales.

7. La acreditación documental del gasto deberá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.

Artículo 110-22. *Deducción de la cuota íntegra autonómica por gastos en formación para la autonomía y la vida independiente de menores con discapacidad.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse las cantidades destinadas al pago de actividades de formación dirigidas al fomento de la autonomía y de la vida independiente de los descendientes menores de edad con una discapacidad igual o superior al 65 por 100.

2. El importe de la deducción será el 25 % de las cantidades satisfechas con los siguientes límites y condiciones:

2.1 En las declaraciones conjuntas:

a) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 40.000 euros: hasta un máximo de 300 euros por descendiente.

b) En el supuesto de contribuyentes no integrados en una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 25.000 euros:

b.1) Cuando la suma de bases imponibles no supere los 12.000 euros: hasta un máximo de 200 euros por descendiente.

b.2) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 12.000,01 y 20.000,00 euros: hasta un máximo de 100 euros por descendiente.

b.3) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 20.000,01 y 25.000,00 euros: hasta un máximo de 80 euros por descendiente

2.2 En las declaraciones individuales:

a) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 30.000 euros: hasta un máximo de 300 euros por descendiente.

b) En el supuesto de contribuyentes no integrados en una “familia numerosa” y la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 12.500 euros:

b.1) Cuando la suma de bases imponibles no supere los 6.500 euros: hasta un máximo de 100 euros por descendiente.

b.2) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 6.500,01 y 10.000,00 euros: hasta un máximo de 80 euros por descendiente.

b.3) Cuando la suma de bases imponibles se sitúe entre 10.000,01 y 12.500,00 euros: hasta un máximo de 50 euros por descendiente.

3. La deducción resultante de la aplicación de los apartados anteriores deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las ayudas percibidas, en el período impositivo de que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración pública que cubran la totalidad o parte de los gastos señalados en el apartado 1.

4. Para la aplicación de la presente deducción, solo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de otras leyes reguladoras de impuestos.

5. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, el concepto de familia numerosa es el establecido por la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

6. La deducción corresponderá a quien haya satisfecho las cantidades destinadas al pago de la formación. No obstante, si se trata de matrimonios con el régimen económico del consorcio conyugal aragonés o análogo, las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales.

7. La acreditación documental del gasto deberá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.

[. . .]

Artículo 131-13. *Condiciones de aplicación de los beneficios fiscales en Sucesiones.*

Los beneficios fiscales contemplados en esta Sección serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante.

[. . .]

Artículo 132-9. *Bonificación en la cuota tributaria en la adquisición «inter vivos» por descendientes del donante menores veintiún años.*

En las adquisiciones lucrativas *"inter vivos"* de los sujetos pasivos incluidos en el Grupo I de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, les será de aplicación una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la autoliquidación correspondiente a la donación se presente dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario.

[. . .]

Disposición adicional primera. *Equiparación de las uniones de parejas estables no casadas a la conyugalidad.*

Las referencias que, en el Capítulo III del Título I de este texto refundido se efectúan a las personas en su recíproca condición de cónyuges se entenderán también realizadas a las personas que forman las parejas estables no casadas, siempre que se cumplan las siguientes condiciones respecto a dicha relación:

a) Que se encuentre inscrita con, al menos, cuatro años de antelación al devengo del impuesto correspondiente y se mantengan en dicho momento los requisitos exigidos para su inscripción en los correspondientes registros públicos que, a tal efecto, se encuentren constituidos en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o perteneciente al Espacio Económico Europeo.

b) Que se encuentre anotada o mencionada en el Registro Civil competente, cuando así lo exija la legislación de cualquier Estado miembro de la Unión Europea o perteneciente al Espacio Económico Europeo.

c) Que no exista, entre las personas que la forman, relación de parentesco en línea recta por consanguinidad o adopción, ni como colaterales por consanguinidad o adopción hasta el segundo grado.

Disposición adicional segunda. *Requisitos de las entregas de importes dinerarios para la aplicación de determinados beneficios fiscales.*

Las deducciones en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las cantidades satisfechas derivadas de los gastos por los que los contribuyentes tengan derecho a la aplicación del correspondiente beneficio fiscal quedan condicionadas a que el pago de dichos gastos se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades financieras.

[. . .]

Disposición transitoria quinta. *Deducciones aplicables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los ejercicios impositivos 2022 y 2023 con motivo del conflicto armado en Ucrania.*

1. Deducción de la cuota íntegra autonómica por acogimiento de personas o familias ucranianas desplazadas con motivo del conflicto armado en su país.

El acogimiento, a título particular, de personas o familias desplazadas desde Ucrania como consecuencia del conflicto armado en su país, así como de personas que hayan obtenido el correspondiente estatuto de refugiado por el mismo motivo, que convivan con el contribuyente al menos durante cuatro meses del periodo impositivo correspondiente, otorgará el derecho a una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto, conforme al siguiente régimen:

a) La deducción será de 300 euros por persona acogida, con un límite de 1.000 euros por contribuyente.

b) Las personas objeto de acogimiento deberán estar incluidas en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1325/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre régimen de protección temporal en caso de afluencia masiva de personas desplazadas, y haber obtenido el reconocimiento de la protección temporal conforme al procedimiento establecido en la Orden PCM/169/2022, de 9 de marzo, por la que se desarrolla el procedimiento para el reconocimiento de la protección temporal a personas afectadas por el conflicto de Ucrania.

En todo caso, tendrán esta consideración los menores no acompañados en régimen de acogimiento familiar temporal, con motivo de la situación provocada por el conflicto armado en su país, de acuerdo con lo previsto en la normativa sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, así como de protección de menores en situación de riesgo y desamparo, conforme al procedimiento especial para la protección temporal de personas menores de edad que se encuentren afectadas por una crisis humanitaria previsto en el artículo 49 del Real Decreto Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.

La aplicación de esta deducción requiere la obtención de un certificado del órgano competente en la gestión y el control de estas acogidas, en el que conste el número de personas acogidas y la duración de la acogida, de acuerdo con lo que disponga el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones.

c) La deducción será aplicable siempre que la persona acogida no tenga, en el ejercicio impositivo al que se refiera esta ayuda, rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, y no guarde una relación de parentesco por consanguinidad o afinidad de hasta el segundo grado con el contribuyente.

d) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto a las mismas personas acogidas, su importe y su límite se prorratearán por partes iguales.

> Téngase en cuenta que se amplía la deducción del apartado 1 para el periodo impositivo correspondiente a 2024, según establece la disposición transitoria 7 de la Ley 17/2023, de 22 de diciembre. Ref. BOE-A-2024-903

2. Deducción por ayudas de carácter humanitario al pueblo ucraniano con motivo del conflicto armado en su país.

Las donaciones dinerarias puras y simples otorgarán el derecho a una deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto del 20 % de su importe, hasta el límite del 10 % de dicha cuota, cuando aquellas cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sean efectuadas durante el periodo impositivo correspondiente a 2022 a favor de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

b) Que su destino sea financiar ayudas de carácter humanitario, sanitario o social en favor del pueblo ucraniano con motivo del conflicto armado en su país.

c) Que se cuente con la certificación por parte de la entidad donataria del destino referido en la letra b) anterior.

Téngase en cuenta que se amplían las deducciones del apartado 2 para los periodos impositivos correspondientes a 2023 y 2024, según establece la disposición transitoria 7 de la Ley 17/2023, de 22 de diciembre. Ref. BOE-A-2024-903

[. . .]

§ 63

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de Cantabria
«BOCT» núm. 128, de 2 de julio de 2008
Última modificación: 30 de diciembre de 2024
Referencia: BOCT-c-2008-90028

[. . .]

Texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado

TÍTULO I

Disposiciones específicas aplicables a los tributos cedidos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

[. . .]

Artículo 2. *Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y en orden a la aplicación de lo dispuesto en la normativa en vigor del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, se establecen las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica de dicho tributo:

1. Por arrendamiento de vivienda habitual.

El contribuyente podrá deducir el 10 por ciento, hasta un límite de 300 euros anuales de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual si reúne los siguientes requisitos:

a) Tener menos de 36 años cumplidos, o tener 65 o más años. El contribuyente con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de persona con discapacidad con un grado de disminución igual o superior al 65 por ciento de acuerdo con el

baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, está exonerado de cumplir este requisito para tener derecho a gozar de esa deducción.

b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por ciento de la renta del contribuyente.

En el caso de tributación conjunta, el importe máximo de la deducción será de 600 euros, pero al menos uno de los declarantes deberá reunir los requisitos enunciados anteriormente para tener derecho a gozar de esta deducción.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura o recibo satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que sean arrendadores de la vivienda. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

2. Por cuidado de familiares.

El contribuyente podrá deducir 100 euros por cada descendiente menor de tres años, por cada ascendiente mayor de setenta, y por cada ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre. Se tendrá derecho a la deducción, aunque el parentesco lo sea por afinidad. Para dar lugar a la deducción, el descendiente, ascendiente o familiar con discapacidad deberá, además, reunir los siguientes requisitos:

a) Convivir más de ciento ochenta y tres días del año natural con el contribuyente. Se exceptúa del cumplimiento de este requisito a los menores de tres años.

b) No tener rentas brutas anuales superiores a 6.000 euros. En los supuestos de discapacidad el límite será de 1,5 veces el IPREM.

Esta deducción será incompatible con la de los hijos a los que sea aplicable la deducción por nacimiento o adopción de hijo, prevista en el apartado 10. En ningún caso existirá esta incompatibilidad para los ascendientes mayores de setenta años o para ascendientes, descendientes, cónyuge o hermanos con el grado de discapacidad regulado en el primer párrafo de este apartado.

3. Por obras de mejora en viviendas.

El contribuyente se podrá deducir un 15 por ciento de las cantidades satisfechas en obras realizadas, durante el ejercicio fiscal, en cualquier vivienda o viviendas de su propiedad, siempre que esté situada en la Comunidad de Cantabria, o en el edificio en la que la vivienda se encuentre, y que tengan por objeto:

a) Una rehabilitación calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria.

b) La mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medio ambiente y la accesibilidad a la vivienda o al edificio en que se encuentra.

c) La utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad y, en particular, la sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas o calefacción.

d) Obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectadas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

La deducción tendrá un límite anual de 1.000 euros en tributación individual y 1.500 en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 500 euros en tributación individual

cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 %. En el caso de tributación conjunta el incremento será de 500 euros por cada contribuyente con dicha discapacidad. Las cantidades satisfechas en el ejercicio y no deducidas por exceder del límite anual, podrán deducirse en los dos ejercicios siguientes.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse alguna deducción estatal o que provengan de subvenciones no sujetas o exentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas que, en su caso, se hubieran percibido o estuvieran asociadas a la realización de dichas obras.

4. Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera o a asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad.

Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan con los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales, deportivos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a estos. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que este haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones. De igual manera, los contribuyentes podrán deducir el 12 por cien de las cantidades que donen al Fondo Cantabria Coopera.

Igualmente podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a asociaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y cuyo objeto sea el apoyo a personas con discapacidad.

La suma de la base de esta deducción y la base de las deducciones a las que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

5. Por acogimiento familiar de menores. Los contribuyentes que reciban a menores en régimen de acogimiento familiar, siempre que hayan sido previamente seleccionados al efecto por una entidad pública de protección de menores y que no tengan relación de parentesco alguna, ni adopten durante el periodo impositivo al menor acogido, podrán deducir: a) 240 euros con carácter general, o b) el resultado de multiplicar 240 euros por el número máximo de menores que haya acogido de forma simultánea en el periodo impositivo. En todo caso, la cuantía de la deducción no podrá superar 1.200 euros. En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios, parejas de hecho o parejas que convivan de forma permanente en análoga relación de afectividad a las anteriores sin haber registrado su unión, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual. Esta deducción será igualmente aplicable a las personas exacogedoras con las que conviva una persona mayor de edad que se hubiera tenido acogida hasta la mayoría de edad, siempre que la convivencia no se haya interrumpido y que la convivencia se dé bajo la aprobación y la supervisión de la entidad pública de protección de menores. En este último caso, la deducción está sujeta a los mismos requisitos que permiten la aplicación del mínimo por descendientes por los/las hijos/as mayores de edad que conviven en el domicilio familiar.

6. Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad

Limitada Laboral y que tengan la consideración de PYMES de acuerdo con la definición de las mismas dada por la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de mayo de 2003.

2. El límite de deducción aplicable será de 1.000 euros anuales.

3. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que, como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40% del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1. Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

2. Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.ocho.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente, al menos, con una persona contratada, a jornada completa, dada de alta en la Seguridad Social y residente en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

4. Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

d) El contribuyente o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas o de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

e) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la cual debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

f) Los requisitos establecidos por los apartados a y d del artículo 3 así como en los puntos 1, 2 y 3 del apartado c del mismo artículo, deben cumplirse durante un período mínimo de tres años a partir de la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

4. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

7. Deducción por gastos de enfermedad.

El contribuyente se podrá deducir un 10 % de los honorarios profesionales abonados durante el año por la prestación de servicios sanitarios por motivo de enfermedad, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar, siempre y cuando estos honorarios no estén cubiertos por la Seguridad Social o en su caso por la Mutua o entidad aseguradora correspondiente del contribuyente.

Esta deducción tendrá un límite anual de 500 euros en tributación individual y 700 en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 100 euros en tributación individual

cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 %. En el caso de tributación conjunta el incremento será de 100 € por cada contribuyente con dicha discapacidad.

Requisito para la deducción: Que la base liquidable del periodo, después de las reducciones por mínimo personal y familiar sea inferior a 22.946 euros en tributación individual o a 31.485 euros en tributación conjunta.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

8. Deducción por gastos de guardería.

El contribuyente se podrá deducir un 15 por ciento en los gastos de guardería de los hijos biológicos o adoptados con un límite de 300 euros anuales por hijo menor de tres años. En caso de tributación individual, se prorrateará la deducción según los gastos justificados por cada contribuyente, sin que pueda superar conjuntamente la cantidad máxima de deducción.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

9. Deducción para familias monoparentales.

El titular de familia monoparental podrá deducirse 200 euros anuales en su declaración del IRPF, siempre que la base liquidable del periodo impositivo después de las reducciones por mínimo personal y familiar sea inferior a 31.485 euros.

A los efectos de esta Ley, en los casos de separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial, tendrá la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

a) Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

b) Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

10. Deducción por nacimiento o adopción de hijos:

El contribuyente se podrá deducir 1.400 euros por nacimiento o adopción de hijos, en el ejercicio en que se produzca y los dos siguientes, prorrateándose por mitad a cada progenitor o adoptante en caso de declaración individual. Esta deducción será compatible con la regulada por el Estado y aplicable a los nacimientos y adopciones que se produzcan desde el 1 de enero de 2024.

11. Deducciones aplicables a contribuyentes que tengan su residencia habitual en municipios afectados por riesgo de despoblamiento en Cantabria.

Se entenderá por municipios afectados por riesgo de despoblamiento en Cantabria los municipios incluidos en la orden por la que se aprueba la delimitación de municipios afectados por riesgo de despoblamiento en Cantabria aprobada por la Consejería competente en materia de despoblamiento.

Para determinar el concepto de residencia habitual se estará en los dispuesto en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La base de las deducciones contempladas en los apartados 11.1, 11.2, 11.3 y 11.4 estará constituida por las cantidades justificadas con facturas o recibos y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito a las personas o entidades que presten los servicios. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

11.1 Por contratos de arrendamiento de viviendas situadas en municipios afectados por riesgo de despoblamiento y que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del arrendatario.

El arrendatario podrá deducir el 20 por ciento, hasta un límite de 600 euros anuales en tributación individual y 1.200 euros en tributación conjunta de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Esta deducción es incompatible con la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda habitual prevista en el apartado 1 de este artículo.

11.2 Deducción por gastos de guardería. Si la vivienda habitual del contribuyente se encuentra situada en municipios afectados por riesgo de despoblamiento, se podrá deducir un 30 % en los gastos de guardería de los hijos o adoptados con un límite de 600 euros anuales por hijo menor de tres años.

Esta deducción es incompatible con la aplicación de la deducción por gastos de guardería prevista en el apartado 8 de este artículo.

11.3 Por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a un municipio afectado por riesgo de despoblamiento por motivos laborales por cuenta ajena o por cuenta propia.

El contribuyente podrá deducirse 500 euros en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

El traslado de la residencia habitual desde cualquier punto de España a un municipio afectado por riesgo de despoblamiento debe venir motivado por la realización de una actividad laboral bien por cuenta ajena o bien por cuenta propia.

Para consolidar el derecho a la deducción, es preciso que el contribuyente permanezca en la nueva residencia habitual durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes.

El incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos anteriores dará lugar a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 59.2.c) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, debiendo el contribuyente añadir a la cuota líquida autonómica o complementaria devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El importe de la deducción no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio en que resulte aplicable la deducción.

Particularidades en caso de tributación conjunta. En el supuesto de tributación conjunta, la deducción de 500 euros se aplicará, en cada uno de los periodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia en los términos anteriormente contemplados, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

11.4 Por gastos de traslado por razón de estudios en municipios afectados por riesgo de despoblamiento.

El contribuyente con residencia habitual en municipios afectados por riesgo de despoblamiento podrá deducirse 200 euros por cada hijo estudiante menor de 25 años, que no tenga rentas anuales iguales o superiores a 8.000 euros, que curse estudios de bachillerato, formación profesional o enseñanzas universitarias fuera del municipio. En el caso de tributación individual esta deducción se prorrateará por mitad a cada progenitor.

11.5 Por residencia habitual en un municipio afectado por riesgo de despoblamiento.

El contribuyente menor de 40 años con residencia habitual durante todo el año natural en un municipio afectado por riesgo de despoblamiento podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica el 20 % de su importe hasta un límite de 500 euros.

En el supuesto de tributación conjunta, la cuantía de la deducción será aplicable por cada uno de los contribuyentes que cumpla los requisitos establecidos.

12. Los contribuyentes podrán aplicar las siguientes deducciones por inversiones o donaciones a entidades de la Economía Social establecidas en Cantabria.

a) El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la Economía Social a que se refiere el apartado siguiente.

b) El 50 % de las cantidades donadas, con carácter irrevocable, a entidades que formen parte de la Economía social para el desarrollo de actividades económicas tanto nuevas como de afianzamiento de las ya realizadas.

c) El 25 % de las cantidades donadas, con carácter irrevocable, a entidades que formen parte de la Economía social para la realización de actividades de fomento y difusión de la Economía social, en los términos previstos en el artículo 8 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (BOE del 30).

2. Límite conjunto: El importe máximo de los tres supuestos contemplados de esta deducción es de 3.000 euros, tanto en tributación individual como en tributación conjunta, y sin que ninguna cantidad pueda ser objeto de deducción simultáneamente en dos o más de las modalidades de esta deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción.

3. La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones siguientes.

a) La participación alcanzada por el contribuyente computado junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no podrá ser superior al 40 por 100 del capital de la entidad objeto de la inversión o donación.

b) La entidad en la que debe materializarse la inversión o donación tendrá que cumplir los siguientes requisitos:

1.º Formar parte de la economía social, en los términos previstos en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social y estar inscrita en los registros o catálogos establecidos que reconozcan la condición de entidad de economía social.

2.º Tener su domicilio social y fiscal en Cantabria.

3.º Contar, en promedio anual, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

Los requisitos establecidos en los puntos 1.º, 2.º y 3.º anteriores deberán cumplirse durante un periodo mínimo de tres años a contar desde la aportación o donación.

4. Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deberán formalizarse en escritura pública, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

5. Para tener derecho a esta deducción se debe acreditar la efectividad de la donación y el valor de la misma mediante certificación emitida por la entidad donataria.

6. Las entregas o donaciones que forman la base de esta deducción deberán realizarse mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las entidades que reciban la donación.

En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las aportaciones o donaciones satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

7. En el caso de la modalidad 12.a, la participación en el capital adquirido como consecuencia de la inversión realizada, habrá de mantenerse en el régimen de patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años.

8. El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en los apartados anteriores comportará la pérdida del beneficio fiscal y, en tal caso, el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se hubiera dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

9. Esta deducción será incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones “Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera.” y “Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación”.

13. Deducción para mitigar el impacto de la inflación en la adquisición de productos básicos en 2022. Los contribuyentes podrán aplicar, durante el período impositivo 2022, una deducción para mitigar el impacto de la inflación en la adquisición de productos básicos en 2022 de 100 euros en tributación individual o de 200 euros en tributación conjunta.

Requisito para la deducción: Que la base liquidable del periodo, después de las reducciones por mínimo personal y familiar sea inferior a 22.946 euros en tributación individual o a 31.485 euros en tributación conjunta.

13 [Sic]. Deducción por gastos de educación.

El contribuyente podrá deducirse:

– El 100 por ciento de las cantidades satisfechas por los gastos destinados a la adquisición de libros de texto editados para las enseñanzas obligatorias cursada por sus hijos o descendientes.

– El 15 por cien de las cantidades satisfechas durante el período impositivo, por la enseñanza de idiomas como actividad extraescolar, recibida por sus hijos o descendientes durante las etapas correspondientes a la enseñanza obligatoria en centros docentes, u otros centros públicos o privados o por personas físicas dadas de alta en el correspondiente epígrafe del impuesto sobre actividades económicas.

La suma de las dos deducciones anteriores no podrá ser superior a 200 euros por unidad familiar, prorrateándose por mitad para cada progenitor en caso de declaración individual.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

14. Deducción por ayuda doméstica.

El contribuyente podrá deducirse el 20 por cien del importe satisfecho en el período impositivo por cuenta del empleador o empleadora a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada del hogar familiar, con un límite de 300 euros, siempre que sus funciones sean desempeñadas en el domicilio que constituya la vivienda habitual del empleador o empleadora, y que conste inscrita en la Tesorería General de la Seguridad Social la afiliación en Cantabria al Sistema Especial del Régimen General de la Seguridad Social de Empleados del Hogar, de la persona empleada.

El contribuyente deberá ser el titular del hogar familiar, a los efectos de esta deducción, de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados del hogar.

En el caso de que se opte por declaración individual solamente podrá acogerse a esta deducción quien figure como empleador en la Tesorería General de la Seguridad Social. Si ambos cónyuges se han dado de alta como empleadores, solo se podrán deducir por una persona empleada, pudiendo prorratearse entre ellos el importe de la deducción.

Para que sea de aplicación la deducción el contribuyente ha de encontrarse en alguno de los dos supuestos siguientes:

a) Que la persona titular del hogar familiar o en su caso su cónyuge o pareja inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria tengan uno o más hijos menores de edad y los dos perciban rentas del trabajo o rendimientos de actividades económicas, o bien sea una familia monoparental con uno o más hijos en la que el progenitor perciba rentas del trabajo o rendimientos de actividades económicas.

b) Que la persona titular del hogar familiar o, en su caso, su cónyuge o pareja inscrita en el Registro de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria, sea de edad igual o superior a 75 años.

15. Deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero.

1. Las personas físicas no residentes en España que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Cantabria, podrán aplicar una deducción del 20 por ciento del valor de adquisición, incluyendo los gastos y tributos

inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, en los siguientes elementos patrimoniales:

a) Bienes inmuebles que no estén destinados a vivienda o vivienda turística.

b) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados.

c) Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados.

2. Para la aplicación de la presente deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) En el caso de inversión en inmuebles, estos deberán estar situados en Cantabria.

b) En el caso de los valores representativos definidos en las letras b) y c) del apartado anterior la entidad deberá tener su domicilio social y fiscal en Cantabria y desarrollar una actividad económica. No se considerará que se desarrolla una actividad económica cuando se tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. Ocho dos. A) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de mantenimiento de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto, no pudiendo el contribuyente en ningún caso llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral en la entidad objeto de la inversión.

c) La inversión debe ser realizada en el propio ejercicio de la adquisición de la residencia fiscal en Cantabria, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en el ejercicio siguiente. En el caso de inversión en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios emitidos por entidades españolas y de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas, la inversión también podrá realizarse en el ejercicio anterior al de la adquisición de la citada residencia.

El contribuyente deberá mantener la inversión adquirida durante un plazo de seis años, siendo válidas las transmisiones onerosas de los elementos patrimoniales adquiridos con reinversión total del importe obtenido con la trasmisión, en el plazo de un mes desde las mismas.

d) Que el contribuyente no haya sido residente en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia al territorio de Cantabria.

3. La deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se produzca la inversión y en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos en caso de insuficiencia de cuota íntegra.

En el caso de que la inversión se haya realizado en el ejercicio anterior al de la adquisición de la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Cantabria, para los bienes respecto de los cuales se prevé esta posibilidad en el apartado 2.c), la deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se adquiera la citada residencia fiscal o en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos, en caso de insuficiencia de cuota íntegra.

4. Esta deducción podrá ser de aplicación a todas aquellas personas que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Cantabria a partir del 1 de enero de 2025 aun cuando las inversiones se hayan realizado durante el ejercicio anterior, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c).

Además, deberá mantener la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Cantabria hasta el último ejercicio del periodo de mantenimiento de la inversión.

La pérdida de la residencia en Cantabria en el período de obligación de mantenimiento de la inversión o el incumplimiento de la obligación de mantenimiento de la inversión realizada, incluyendo el supuesto de transmisión sin reinversión total, originarán la pérdida de la deducción aplicada.

5. Esta deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación establecida en apartado 6 de este artículo.

16. Deducción para compensar los gastos de desplazamiento y permanencia de nuevos residentes en Cantabria.

1. Los contribuyentes que trasladen su residencia habitual a Cantabria desde otra Comunidad Autónoma, para compensar los gastos de desplazamiento y permanencia que se generan por cambiar de vivienda habitual, podrán beneficiarse de una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el contribuyente no haya tenido su residencia habitual en Cantabria durante los cuatro años anteriores a la fecha del traslado.
b) Que el contribuyente mantenga su residencia habitual en Cantabria durante, al menos, los tres años inmediatamente posteriores al de la adquisición de la condición de residente.

2. Esta deducción se aplicará en el período impositivo en el que se adquiera la condición de residente habitual en el territorio de Cantabria y durante los tres posteriores. En el supuesto de que se carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicar la totalidad de la deducción generada en cada periodo, el importe no deducido podrá compensarse exclusivamente en los cuatro ejercicios siguientes.
3. Esta deducción, así como los importes que queden pendientes de compensación en ejercicios futuros, minorará la cuota íntegra autonómica en primer lugar.
4. La cuantía de la deducción será:

a) Con carácter general, el 10 por 100 de los gastos que se generen para el contribuyente como consecuencia del traslado de su domicilio fiscal a Cantabria con un máximo anual de 1000 euros.
b) Cuando el traslado sea por motivos laborales, lo que se acreditará por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el 25 por 100 % de los gastos que se generen para el contribuyente como consecuencia del traslado de su domicilio fiscal a Cantabria hasta un máximo de 1500 euros.

5. A los efectos de la presente deducción, se considerarán gastos generados como consecuencia del traslado de domicilio los siguientes:

a) Gastos de viaje y mudanza necesarios para el establecimiento del contribuyente y los miembros de su unidad familiar en Cantabria.
b) Gastos derivados de la escolarización en Cantabria de los descendientes del contribuyente durante las etapas correspondientes a la enseñanza obligatoria y bachillerato.
c) Gastos por arrendamiento de vivienda habitual del contribuyente en Cantabria, así como los gastos originados por la contratación de servicios o suministros vinculados a la misma, no incluyéndose el coste del servicio o suministro.

6. La pérdida de la residencia en Cantabria en el período de obligación de mantenimiento de la residencia originará la pérdida de la deducción aplicada.

17. Deducción por el arrendamiento de viviendas vacías.

1. Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de viviendas vacías, durante al menos un año anterior a la celebración de un contrato de arrendamiento de vivienda sujeto a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, podrán deducir en la cuota íntegra autonómica 500 euros por cada uno de los bienes inmuebles destinados al arrendamiento de una vivienda.
2. A estos efectos, se entenderá que una vivienda se encuentra vacía cuando no esté habitada, arrendada, en uso, ni afecta a actividades económicas.
3. El importe de la deducción se prorrateará en función del porcentaje de participación en la propiedad del inmueble.
4. Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) El contrato de arrendamiento deberá tener una duración efectiva de al menos tres años. No obstante, no se perderá el derecho a la deducción en caso de que el contrato de arrendamiento tenga una duración inferior a tres años cuando dicho inmueble pase a estar en situación de expectativa de alquiler y vuelva a ser objeto de un nuevo contrato de arrendamiento de vivienda dentro del plazo de seis meses desde la finalización del anterior contrato, siempre que la suma de los periodos de duración de ambos contratos de arrendamiento sea de al menos tres años.

b) El arrendatario de la vivienda no podrá ser el cónyuge ni un pariente, por consanguinidad o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente.

c) Que el precio mensual del alquiler de la vivienda incluidos sus anejos no supere 1.000 euros.

d) Sólo podrán aplicar esta deducción los contribuyentes titulares de un máximo de tres viviendas.

[. . .]

Artículo 4 bis. *Bonificación general.*

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota.

[. . .]

Disposición adicional primera. *Conceptos generales y acreditación.*

Uno. Vivienda habitual. A los efectos previstos en este texto refundido, los conceptos de vivienda habitual, adquisición de vivienda habitual y reinversión en vivienda habitual serán los contemplados en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se entenderá por vivienda la edificación destinada a la residencia de las personas físicas.

Dos. Unidad familiar. El concepto de unidad familiar será el contemplado en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Consideración de persona con discapacidad y acreditación del grado. A los efectos de esta Ley, la consideración de persona con discapacidad es la fijada por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuatro. Acreditación de la condición de familia numerosa. La condición de familia numerosa se acreditará mediante el título oficial en vigor establecido al efecto en el momento de la presentación de la declaración del impuesto, conforme a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas o norma que la sustituya.

Disposición adicional segunda. *Equiparación fiscal y tributaria.*

Se asimilan a la condición de cónyuges los miembros de parejas de hecho cuya unión cumpla los requisitos establecidos en la Ley 1/2005, de 16 de mayo, de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria, y se encuentren inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Cantabria o registros análogos establecidos por otras Administraciones Públicas del Estado Español, de países pertenecientes a la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, o de terceros países.

Disposición adicional tercera. *Bonificación en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

La bonificación prevista en el artículo 4 bis no será de aplicación cuando el patrimonio neto del sujeto pasivo sea superior a 3.000.000 de euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros, mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas.

En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado

el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

[. . .]

§ 64

Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha
«DOCM» núm. 232, de 29 de noviembre de 2013
«BOE» núm. 35, de 10 de febrero de 2014
Última modificación: 31 de enero de 2023
Referencia: BOE-A-2014-1368

CAPÍTULO I

Normas sustantivas sobre tributos cedidos

Sección 1.ª Impuesto sobre la renta de las personas físicas

[. . .]

Artículo 2 bis. *Deducción por familia monoparental.*

1. El padre o la madre que a la fecha de devengo del impuesto formen parte de una familia monoparental, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 200 euros.

2. A los efectos de esta deducción, y sin perjuicio del concepto legal que pueda establecer la legislación básica estatal, o en su caso, la normativa regional, tendrá la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre separados legalmente o sin vínculo matrimonial y las hijas e hijos que convivan y dependan económicamente de forma exclusiva de una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

a) Ser menores de edad, con excepción de quienes, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

b) Ser mayores de edad que tengan establecidas alguna de las medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica de acuerdo con la legislación civil.

Se entenderá que hay dependencia económica de forma exclusiva, cuando la madre o el padre tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendiente previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, respecto de las hijas e hijos que integran la familia monoparental y no perciba anualidades por alimentos por las hijas e hijos.

3. A los efectos de esta deducción, en ningún caso se considerará familia monoparental la persona viuda o en situación equiparada que hubiere sido condenada por sentencia firme por la comisión de un delito doloso de homicidio en cualquiera de sus formas, cuando la

víctima fuera su cónyuge o ex-cónyuge o persona que hubiera estado ligada a ella por una análoga relación de afectividad.

[. . .]

Artículo 3 bis. *Deducción por gastos de guardería.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por los gastos de custodia de hijas o hijos menores de 3 años en guarderías o centros de educación infantil, con un máximo de 500 euros por cada hija o hijo inscrito en dichas guarderías o centros.

Para la aplicación de la presente deducción solo se tendrán en cuenta aquellas hijas o aquellos hijos que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

De las cantidades satisfechas se deben minorar el importe de las becas o ayudas obtenidas de cualquier Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos de custodia. Esta minoración se aplicará de forma individual para cada hija o hijo que se beneficie de las becas o ayudas.

A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

2. Cuando las hijas o los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará conforme al hecho de que aquellas o aquellos den derecho al mínimo por descendientes a más de un contribuyente.

3. El límite de la misma, en el período impositivo en el que la hija o el hijo cumpla los 3 años de edad, será de 250 euros.

4. A los efectos de aplicación de esta deducción, se entenderá como guardería o centro de educación infantil todo centro autorizado por la consejería competente en materia de educación que tenga por objeto la custodia o el primer ciclo de educación infantil, de niñas y niños menores de 3 años.

[. . .]

Artículo 9 bis. *Deducción por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por 100 de las cantidades satisfechas durante el ejercicio correspondiente por el arrendamiento de la vivienda habitual situada en Castilla-La Mancha y que constituya su residencia habitual, con un máximo de 450 euros, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el contrato de arrendamiento esté vinculado a una operación de adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda.

b) Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del contribuyente menos el mínimo por descendientes, no supere la cuantía de 12.500 euros en tributación individual o de 25.000 euros en tributación conjunta.

c) Que en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consigne el número de identificación fiscal del arrendador de la vivienda.

2. El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a la fecha del devengo del impuesto.

3. El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales.

Artículo 9 ter. *Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas.*

1. Los contribuyentes que integren una familia numerosa, reconocida como tal de conformidad con lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, con un máximo de 450 euros.

2. Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente menos el mínimo por descendientes no supere la cuantía de 12.500 euros en tributación individual y 25.000 euros en tributación conjunta.

b) Que en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consigne el número de identificación fiscal del arrendador de la vivienda.

c) Que a la fecha del devengo del impuesto tenga reconocida la condición de familia numerosa y se esté en posesión del título acreditativo de dicha condición.

3. El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a la fecha de devengo del impuesto.

4. El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales.

Artículo 9 quáter. *Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales.*

1. El padre o la madre que integre una familia monoparental podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, con un máximo de 450 euros.

2. Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente menos el mínimo por descendientes no supere la cuantía de 12.500 euros en tributación individual y 25.000 euros en tributación conjunta.

b) Que en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consigne el número de identificación fiscal del arrendador de la vivienda.

3. El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a la fecha de devengo del impuesto.

4. El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales.

5. Se aplicarán a esta deducción lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 2 bis, relativos a lo que ha de considerarse familia monoparental.

Artículo 9 quinquies. *Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por personas con discapacidad.*

1. Los contribuyentes que tengan un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento y tengan derecho a la aplicación el mínimo por discapacidad del contribuyente, previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la

vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, con un máximo de 450 euros.

2. Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente menos el mínimo por descendientes no supere la cuantía de 12.500 euros en tributación individual y 25.000 euros en tributación conjunta.

b) Que en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consigne el número de identificación fiscal del arrendador de la vivienda.

3. El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a la fecha de devengo del impuesto.

4. El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales.

Artículo 10. *Deducción por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las donaciones dinerarias efectuadas durante el período impositivo, destinadas a fundaciones, organizaciones no gubernamentales, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades, siempre que estas tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que dentro de sus fines principales estén la cooperación internacional, la lucha contra la pobreza y la ayuda a personas con discapacidad y la exclusión social y que se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

2. En el caso de las fundaciones, será preciso que además de su inscripción en el Registro de Fundaciones de Castilla-La Mancha, rindan cuentas al órgano de Protectorado correspondiente y que este haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

3. La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante certificación del órgano competente de la entidad donataria.

4. La base de la deducción a la que refieren los apartados anteriores del presente artículo, no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

Artículo 11. *Deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto el 15 por ciento, hasta el límite del 10 por ciento de dicha cuota, de las donaciones dinerarias efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre que entre sus fines principales se encuentren la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

2. La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante certificación de la entidad donataria.

Artículo 11 bis. *Deducciones por donaciones de bienes culturales y contribuciones a favor de la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, y para fines culturales, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto, el 15% de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, se encuentren inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, de acuerdo con la Ley 4/2013, de 16 de mayo, de Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, siempre que se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y las Corporaciones Locales de la Región, así como las Entidades Públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de ellas.

b) Las universidades que desarrollen su actividad docente e investigadora en el territorio de la Región, los Centros de Investigación y los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de la Región.

c) Las Entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que persistan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de Castilla-La Mancha.

2. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto, el 15 por ciento de las cantidades destinadas a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha.

3. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto, el 15 por ciento de las cantidades donadas para fines culturales establecidos en la Ley de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha, realizadas a las entidades que se establecen en el artículo 3.1 de dicha ley, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.

4. La suma de las bases de las deducciones establecidas en los apartados 1, 2 y 3 no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

5. Las deducciones establecidas en este artículo resultarán incompatibles con el crédito fiscal a que se refiere la Ley de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha, en tanto el referido crédito fiscal permanezca vigente.

[. . .]

Artículo 12 quinquies. *Deducción extraordinaria para compensar los efectos de la inflación.*

1. Únicamente en el periodo impositivo de 2022, los contribuyentes podrán aplicarse una deducción en la cuota íntegra autonómica por las cantidades satisfechas en la adquisición de los bienes y servicios que integran la cesta de la compra a que se refiere el Instituto Nacional de Estadística, con los siguientes límites:

a) 200 euros, para los contribuyentes cuya suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del periodo impositivo sea inferior a 12.500 euros. Este límite podrá incrementarse en 50 euros por cada hijo o descendiente a cargo del contribuyente.

b) 150 euros, para los contribuyentes cuya suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del periodo impositivo sea inferior a 21.000 euros. Ese límite podrá incrementarse en 37,50 euros por cada hijo o descendiente a cargo del contribuyente.

c) 100 euros, para los contribuyentes cuya suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del periodo impositivo sea inferior a 30.000 euros. Este límite podrá incrementarse en 25 euros por cada hijo o descendiente a cargo del contribuyente.

2. A efectos de la aplicación de la presente deducción se tomarán en consideración únicamente los gastos satisfechos por el contribuyente en los siguientes grupos que componen la cesta de la compra del Índice de Precios de Consumo: 01 (alimentos y bebidas

no alcohólicas), 03 (vestido y calzado), 04 (vivienda, agua, electricidad, gas y otros combustibles) y 06 (sanidad).

3. Para la aplicación del incremento de los límites de la presente deducción solo se tendrán en cuenta aquellas hijas o aquellos hijos o descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Artículo 12 sexies. *Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles.*

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del 20 por ciento de las cantidades invertidas durante el ejercicio por la adquisición de acciones o participaciones sociales, como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa.

El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

2. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que, como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por ciento del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación, y este no debe ejercer funciones ejecutivas ni de dirección en la entidad.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. Ocho Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa o con dos personas con contrato laboral a tiempo parcial, siempre que el cómputo total de horas en el supuesto de contrato laboral a tiempo parcial sea igual o superior al establecido para una persona con contrato laboral a jornada completa. En cualquier caso, los trabajadores deberán estar dados de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social y las condiciones del contrato deberán mantenerse durante al menos 24 meses.

4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3.º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

d) Las operaciones que generen el derecho a la deducción deberán formalizarse en escritura pública, en la que se deberá especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

3. El incumplimiento de los requisitos exigidos en el apartado anterior dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.

Artículo 12 septies. *Deducción por inversión en entidades de la economía social.*

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción de la cuota íntegra autonómica del 20 por ciento de las cantidades invertidas durante el periodo impositivo en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la economía social a que se refiere el apartado siguiente. El importe máximo de esta deducción es de 4.000 euros.

2. La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones siguientes:

2.1 La participación alcanzada por el contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no podrá ser superior al 40 por ciento del capital de la entidad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.

2.2 La entidad en la que debe materializarse la inversión tendrá que cumplir los siguientes requisitos:

a) Formar parte de la economía social, en los términos previstos en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

b) Tener su domicilio social y fiscal en Castilla-La Mancha.

c) Contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

2.3 Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deberán formalizarse en escritura pública, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

2.4 Las aportaciones habrán de mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un periodo mínimo de cinco años.

2.5 Los requisitos establecidos en el apartado 2.2 deberán cumplirse durante un periodo mínimo de cinco años a contar desde la aportación.

3. El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en el apartado anterior, a excepción del punto 2.3, comportará la pérdida del beneficio fiscal y, en tal caso, el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se hubiera dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

4. Esta deducción será incompatible, para las mismas inversiones, con la regulada en el artículo 12 sexies.

Artículo 13. *Normas comunes para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos anteriores.*

1. Las deducciones establecidas en los artículos anteriores se aplicarán conforme la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el orden con el que se regulan en la presente ley.

2. La aplicación de las deducciones a que se refieren los artículos 1, 2, 2 bis, 3 bis, 4, 5 y 6 de esta ley sólo podrá realizarse por aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, no sea superior a 27.000 euros en tributación individual o a 36.000 euros en tributación conjunta.

3. Las siguientes deducciones son incompatibles entre sí:

a) Las previstas en los artículos 2 y 9 ter.

b) Las previstas en los artículos 2 bis y 9 quater.

c) Las previstas en los artículos 4 y 9 quinquies.

d) Las previstas en los artículos 4 y 5 son incompatibles entre sí respecto de una misma persona. En los casos de tributación conjunta, la deducción aplicable por descendientes con discapacidad será la establecida en el artículo 5 de esta ley.

e) Las previstas en el artículo 6 con las establecidas en los artículos 4 y 5, respecto de la misma persona mayor de 75 años. En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicarán las deducciones establecidas en los artículos 4 o 5 que, en su calidad de contribuyente o de ascendiente del contribuyente, respectivamente, le corresponda.

f) Las previstas en los artículos 9, 9 bis, 9 ter, 9 quáter y 9 quinquies.

4. Para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 1, 2, 2 bis, 3, 3 bis, 4, 5 y 6 se tendrán en cuenta las normas para la aplicación del mínimo del contribuyente, por descendientes, ascendientes y discapacidad contenidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

No obstante, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 1, 2, 5 y 6.2 de esta ley, respecto de los mismos ascendientes, descendientes o personas mayores de 75 años, y alguno de ellos no cumpla el requisito establecido en el apartado 2 de este artículo, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad previstas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

[. . .]

§ 65

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. [Inclusión parcial]

Comunidad de Castilla y León
«BOCL» núm. 180, de 18 de septiembre de 2013
Última modificación: 14 de mayo de 2024
Referencia: BOCL-h-2013-90254

[. . .]

TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS

[. . .]

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

[. . .]

Artículo 9. *Deducciones para la recuperación del patrimonio cultural y natural, por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación y para el fomento de la movilidad sostenible.*

Los contribuyentes podrán deducirse el 15 % de las siguientes cantidades:

a) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en Castilla y León a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

– Que estén inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural de Castilla y León o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, o incluidos de acuerdo con la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León, siendo necesario que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español o las determinadas en la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León.

– Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad, de la Administración del Estado o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

b) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitos en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas o informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad.

c) Las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del Patrimonio Histórico Español, o del Patrimonio Cultural de Castilla y León y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de Patrimonio Histórico Español o en los registros o inventarios equivalentes previstos en la Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:

– Las administraciones públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

– La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado Español.

– Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

d) Las cantidades donadas para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León cuando se realicen a favor de las administraciones públicas así como de las entidades o instituciones dependientes de las mismas.

e) Las cantidades donadas a fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, en cuyos estatutos se prevea, para el cumplimiento de sus fines, la realización de actividades culturales, asistenciales o ecológicas.

f) Las cantidades donadas a las Universidades públicas de la Comunidad y las cantidades donadas a las fundaciones y otras instituciones cuya actividad principal sea la investigación, el desarrollo y la innovación empresarial para la financiación de proyectos desarrollados en Castilla y León con alguna de estas finalidades.

g) Las cantidades destinadas por el contribuyente a la adquisición de un vehículo turismo nuevo que tenga la consideración de vehículo eléctrico puro o de vehículo eléctrico con autonomía extendida o de vehículo híbrido enchufable con autonomía en modo eléctrico de más de 40 kilómetros. El importe máximo de la deducción, que se prorrateará, en su caso, entre los adquirentes, será de 4.000 euros por vehículo y su aplicación está sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones:

– El valor de adquisición del vehículo, impuestos incluidos, no podrá superar los 40.000 euros.

– El vehículo adquirido no podrá estar afecto a actividades profesionales o empresariales, cualquiera que sea el titular de estas actividades.

– La deducción solamente será de aplicación en el periodo impositivo en el cual se matricule el vehículo cuya adquisición genera el derecho a aplicar la deducción.

– El vehículo adquirido deberá mantenerse en el patrimonio del contribuyente al menos durante cuatro años desde su adquisición.

En el supuesto de que el contribuyente tuviera derecho a la deducción a que se refiere la Disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la cuantía de la misma minorará el importe máximo de deducción de 4.000 euros establecido en el párrafo anterior.

Artículo 10. *Normas comunes en la aplicación de las deducciones.*

1. Las deducciones reguladas en este capítulo, salvo las previstas en los artículos 3, 4, artículo 7 (apartado 2 y 3), artículo 8 y artículo 9 [letras f) y g)], no serán de aplicación a los contribuyentes cuya base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, supere la

cuantía de 18.900 euros en tributación individual o 31.500 euros en el caso de tributación conjunta.

2. A los efectos de la aplicación de este texto refundido:

a) El concepto de familia numerosa es el establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

b) A los efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se tendrá en cuenta al hijo nacido o adoptado y a los restantes hijos, de cualquiera de los progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

c) El grado de discapacidad será el determinado conforme al baremo al que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio o normativa que la sustituya. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

d) El mínimo por descendiente es el regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Se considera vivienda habitual aquella que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) Se considera vivienda de nueva construcción aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

g) Se considera que el contribuyente adquiere primera vivienda cuando no dispusiera, ni hubiera dispuesto, de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al cincuenta por ciento sobre otra vivienda.

h) La base imponible total es igual a la base imponible general más la base imponible del ahorro.

i) El mínimo personal y familiar será el establecido por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

j) A efectos de la aplicación de la deducción establecida en la letra g) del artículo 9, la autonomía en modo eléctrico de los vehículos cuya adquisición genere el derecho a aplicar la deducción se determinará mediante la aplicación del procedimiento WLTP (Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedure) o del procedimiento que le sustituya a efectos del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

3. La aplicación de las deducciones reguladas en este capítulo está sujeta a las siguientes reglas:

a) Cuando exista más de un contribuyente con derecho a practicar las deducciones establecidas en los artículos 3 a 5, ambos incluidos, el importe de las mismas se prorrateará en la declaración de cada uno de ellos.

b) La suma de las bases de las deducciones previstas en las letras a) a f) del artículo 9 no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

c) Las deducciones autonómicas reguladas en los artículos 4 y 5 son incompatibles con la percepción de ayudas y prestaciones públicas otorgadas por la Junta de Castilla y León de análoga naturaleza por causa de nacimiento o adopción, por cuidado de hijos menores o por conciliación. En el supuesto de que se hubiera optado por solicitar las mencionadas ayudas y prestaciones públicas otorgadas por la Junta de Castilla y León y se hubieran concedido, no se tendrá derecho a la aplicación de estas deducciones.

d) Cuando en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas en aplicación de lo dispuesto en los apartados uno, dos y tres del artículo 7 y en el artículo 8, o se incumplan los requisitos para la aplicación de la deducción regulada en la letra g) del artículo 9, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de

demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. La aplicación de cualquiera de las deducciones reguladas en este capítulo requerirá justificación documental adecuada a la deducción. En concreto:

a) El contribuyente que opte por la aplicación de la deducción por familia numerosa deberá estar en posesión del documento acreditativo expedido por el órgano de esta Comunidad competente en la materia.

b) El contribuyente que se aplique las deducciones reguladas en las letras c), d) y e) del artículo 9 deberá estar en posesión de la justificación documental a que se refiere la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

c) El grado de discapacidad se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia.

d) La adquisición por el contribuyente de un vehículo que genere el derecho a la aplicación de la deducción establecida en la letra g) del artículo 9, la fecha de esta adquisición y la cantidad efectivamente satisfecha por el contribuyente se acreditarán mediante factura.

e) La acreditación de que la rehabilitación de la vivienda habitual se ha realizado en el marco de programas regulados en planes estatales o autonómicos de vivienda, se realizará mediante justificante de la transferencia bancaria emitida por el órgano gestor de dichos programas en pago de la subvención que los financia.

[. . .]

§ 66

Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de Cataluña
«DOGC» núm. 9122, de 14 de marzo de 2024
«BOE» núm. 87, de 9 de abril de 2024
Última modificación: 26 de marzo de 2025
Referencia: BOE-A-2024-6951

Artículo único.

Se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que se publica a continuación.

Disposición derogatoria.

Quedan derogados:

1. Los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro.
2. Los artículos 1, 5, 6, 7 y 8 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
3. Los apartados 1 y 3 del artículo 1 y los artículos 2, 10, 13, 29, 30 y 33 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
4. Los artículos 1, 2 y 15 de la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas.
5. El artículo 12 y la disposición adicional segunda de la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de medidas financieras.
6. Los artículos 13, 13 bis, 13 ter, 13 quater y 14 de la Ley 21/2005, de 29 de diciembre, de medidas financieras.
7. El artículo 21 de la Ley 5/2007, de 4 de julio, de medidas fiscales y financieras.
8. El artículo 3 del Decreto-ley 1/2008, del 1 de julio, de medidas urgentes en materia fiscal y financiera.
9. El artículo 34 de la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras.
10. Los artículos 20 y 33 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas.
11. El artículo 6 del Decreto ley 3/2010, de 29 de mayo, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público.

12. La Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, salvo la disposición adicional cuarta.

13. El artículo único de la Ley 24/2010, de 22 de julio, de aprobación de la escala autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

14. Los artículos 60 y 63 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

15. El apartado dos del artículo único del Decreto ley 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al impuesto sobre el patrimonio.

16. Los artículos 123, 125 y 129 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público.

17. El artículo 59 de la Ley 3/2015, del 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas.

18. El artículo 5 de la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria.

19. Los artículos 147, 148 y 151 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.

20. Los artículos 88, 90, 91, 93, 94 y 96 de la Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.

21. El artículo 2 del Decreto ley 36/2020, de 3 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

22. El artículo 4 del Decreto ley 46/2020, de 24 de noviembre, de medidas urgentes de carácter administrativo, tributario y de control financiero.

23. Los artículos 36 y 38 de la Ley 2/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público.

24. El Decreto ley 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio.

25. El artículo 1 y el anexo del Decreto ley 17/2022, de 20 de diciembre, por el que se establecen medidas de adaptación al impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la coincineración, y para la subrogación del Ente de Abastecimiento de Agua Ter-Llobregat en el convenio regulador de la financiación y la explotación de la red de abastecimiento de la Llosa del Cavall.

26. Los artículos 25 y 27, y la disposición final primera de la Ley 3/2023, de 16 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público para el 2023.

27. Las disposiciones con rango de ley que modifican las disposiciones citadas en los números 1 a 26 que tengan por objeto los tributos cedidos, incluidas las que se aprueben antes que el Gobierno apruebe el texto refundido objeto de autorización.

[. . .]

TÍTULO I

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (artículo 611-1 - artículo 613-1)

[. . .]

CAPÍTULO II

Deducciones de la cuota íntegra autonómica

[. . .]

Artículo 612-6. *Deducción por donaciones a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana.*

1. Los contribuyentes se pueden aplicar, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción del 15 %, con el límite máximo del 10 % de la cuota íntegra autonómica, por los donativos a favor del Instituto de Estudios Catalanes, del Instituto de Estudios Araneses-Academia Aranesa de la Lengua Occitana, de entidades privadas sin finalidad de lucro, de organizaciones sindicales y empresariales o de colegios profesionales u otras corporaciones de derecho público que fomenten la lengua catalana o la occitana, circunstancia que queda acreditada mediante su inclusión en el censo de estas entidades que elabora el departamento competente en materia de política lingüística.

2. La deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una lista de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de ellas.

3. Mediante una orden de la persona titular del departamento competente en materia de hacienda se regula el procedimiento y el modelo de envío de la información a que hace referencia el apartado 2.

Artículo 612-7. *Deducción por donaciones a entidades que fomenten la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.*

1. Los contribuyentes se pueden aplicar, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción del 30 %, con el límite máximo del 10 % de la cuota íntegra autonómica, por los donativos que se hagan a favor de las universidades catalanas, de los institutos universitarios y otros centros de investigación integrados o adscritos a universidades catalanas, y de los centros de investigación promovidos o participados por la Generalitat, que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos. La suma de esta deducción junto con la deducción por donativos a favor de entidades sin finalidad de lucro establecida por la normativa del Estado no puede superar en ningún caso el porcentaje de deducción del 100 %.

2. La deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos han de enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una lista de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

3. Mediante una orden de la persona titular del departamento competente en materia de hacienda se regula el procedimiento y el modelo de envío de la información a que hace referencia el apartado 2.

Artículo 612-8. *Deducción por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio.*

1. Los contribuyentes se pueden aplicar, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción del 15 % de las cantidades donadas, con el límite máximo del 5 % de la cuota íntegra autonómica, a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia.

2. La deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos han de enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una lista de las

personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas para cada una de estas personas.

3. Mediante una orden de la persona titular del departamento competente en materia de hacienda se regula el procedimiento y el modelo de envío de la información a que hace referencia el apartado 2.

[. . .]

CAPÍTULO II

Adquisiciones lucrativas entre vivos

Sección única. Reducciones de la base imponible

[. . .]

Subsección décima. Reducción por donaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro

Artículo 632-23. *Supuesto de aplicación.*

1. En las donaciones, y en el resto de transmisiones lucrativas entre vivos que sean equiparables, recibidas de fundaciones y asociaciones que cumplen finalidades de interés general, hayan sido o no declaradas de utilidad pública, inscritas en los registros de fundaciones y de asociaciones adscritos a la dirección general correspondiente del Departamento de Justicia, o en registros análogos de otras administraciones públicas, el contribuyente puede aplicar a la base imponible una reducción del 95 %. A efectos de esta reducción, se consideran asociaciones que cumplen finalidades de interés general las que han sido declaradas de utilidad pública y todas las que promueven actividades cuyo beneficio no esté restringido exclusivamente a sus asociados.

2. Quedan excluidas de la aplicación de la reducción a la que se refiere el apartado 1:

a) Las donaciones recibidas de las entidades inscritas en el censo de asociaciones y fundaciones vinculadas a partidos políticos vinculados al registro mencionado en el apartado 1 y de entidades análoga inscritas en otras administraciones públicas.

b) Las donaciones recibidas de partidos políticos, de asociaciones religiosas o deportivas y de las organizaciones empresariales y sindicales inscritas en registros específicos de la Generalitat o de otras administraciones públicas.

c) Las donaciones recibidas de asociaciones que queden excluidas de la concesión de ayudas públicas en virtud de lo establecido en el artículo 4 de la Ley orgánica reguladora del derecho de asociación.

d) Las donaciones de bienes inmuebles.

Artículo 632-24. *Requisitos.*

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida por esta subsección, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La entidad donante debe estar inscrita en el registro correspondiente con una antelación mínima de dos años a la realización de la donación y estar operativa desde que se constituyó. Además, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública deben estar al corriente de la presentación de las cuentas anuales en los registros correspondientes.

b) La donación debe realizarse dentro del marco de los fines propios de la entidad donante y debe formalizarse en documento público o privado, otorgado por el donante y el donatario, en el plazo de un mes, a contar desde la entrega de la cosa o cantidad. Este documento debe contener, como mínimo, la siguiente información:

1.º La identificación de la entidad donante (denominación, NIF, domicilio social y número en el correspondiente registro de entidades).

2.º La identificación del donatario (nombre y apellidos, NIF o NIE y domicilio fiscal).

3.º El ámbito de actuación o fines de la entidad, de acuerdo con sus estatutos.

4.º La cosa o cantidad objeto de la donación.

5.º El motivo de la donación y los fines o usos a los que el donatario debe aplicar la cosa o cantidad.

6.º La previsión expresa, si procede, de la reversión parcial del exceso no aplicado por el donatario al fin o uso mencionados en el punto 5.º

c) Si se trata de una donación de dinero, la entrega debe realizarse por una de las dos siguientes vías:

1.º Por transferencia bancaria a una cuenta nominativa del donatario, que debe destinar la totalidad de la donación a los fines establecidos en el documento al que se refiere la letra b) en el plazo de seis meses, a contar desde la fecha de este documento, ampliable a seis meses más por causa justificada y debidamente acreditada.

2.º Por transferencia directa de la entidad donante a la cuenta bancaria del acreedor del donatario por la prestación de servicios o entrega de bienes de los que este haya sido beneficiario que queden amparados en el documento de la donación a la que se refiere la letra b).

2. Salvo en el supuesto establecido por el párrafo siguiente, el incumplimiento por parte del donatario de la aplicación de la cosa o cantidad recibida a los fines o usos recogidos en el documento al que se refiere la letra b) conlleva la pérdida total de la reducción, con aplicación de los intereses de demora correspondientes y sin perjuicio de los recargos y las sanciones que puedan resultar aplicables de acuerdo con la normativa tributaria general.

Si una vez efectuada la donación resulta que es excesiva, en términos cuantitativos o temporales, y el donatario devuelve este exceso a la entidad donante porque así lo establece expresamente el documento de donación al que se refiere el punto 6.º de la letra b), el contribuyente puede solicitar la rectificación de la autoliquidación con devolución, si procede, de la parte de la cuota que representa este exceso, con la acreditación previa del retorno a la entidad de este exceso por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

3. El plazo para presentar e ingresar la autoliquidación del impuesto es de un mes, a contar desde la fecha de entrega de la cosa o cantidad.

[. . .]

§ 67

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de las Illes Balears
«BOIB» núm. 77, de 7 de junio de 2014
«BOE» núm. 160, de 2 de julio de 2014
Última modificación: 13 de diciembre de 2024
Referencia: BOE-A-2014-6925

[. . .]

TÍTULO I

Disposiciones sustantivas aplicables a los tributos cedidos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la renta de las personas físicas

[. . .]

Sección 3.ª Deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra

[. . .]

Artículo 5. *Deducción autonómica por donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación.*

1. Se establece una deducción del 25% de las donaciones dinerarias que se realicen durante el periodo impositivo, hasta el límite del 15% de la cuota íntegra autonómica, destinadas a financiar la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de la misma cuya finalidad esencial sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación.

b) La Universidad de las Illes Balears.

c) Las entidades sin finalidad lucrativa a que hacen referencia los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre y cuando el fin exclusivo o principal que persigan sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, en el

territorio de las Illes Balears y estén inscritas en el Registro Único de Fundaciones de las Illes Balears.

d) Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

2. La efectividad de las citadas donaciones en cada periodo impositivo deberá acreditarse mediante un certificado de la entidad donataria.

Asimismo, en los casos de la letra c) del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que la consejería competente en materia de investigación, desarrollo científico o tecnológico, o innovación, declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos que establece la citada letra c).

Artículo 5 bis. *Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural.*

1. Se establece una deducción del 15 % de las cuantías en que se valoren las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración empresarial efectuados de acuerdo con lo que dispone la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

2. El límite de la deducción aplicable es de 660 euros por ejercicio. En caso de que la cesión de uso o el contrato de comodato tenga una duración inferior a un año, esta deducción se debe prorratear en función del número de días del periodo anual. Si la duración es superior a un año, la deducción no se puede aplicar a más de tres ejercicios.

3. La aplicación de esta deducción exige que la base imponible total del contribuyente no exceda de la cuantía de 33.000 euros en el caso de tributación individual y de 52.800 euros en el caso de tributación conjunta.

4. Asimismo, se establece una deducción del 25% de las cuantías de las donaciones dinerarias o del valor del resto de donaciones y modalidades a que se refieren el apartado 1 del presente artículo y el artículo 3 de la mencionada Ley 3/2015, cuando el beneficiario del mecenazgo sea la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears o cualquiera de las entidades instrumentales a que hace referencia la letra b) del artículo 4.1 de la misma Ley 3/2015 y el proyecto o la actividad cultural objeto del mecenazgo constituya un proyecto propio de la Administración de la comunidad autónoma o de sus entidades instrumentales.

En estos casos no serán aplicables los límites relativos a la base imponible del apartado 3 anterior, y el límite máximo de la deducción aplicable será de 1.200 euros por ejercicio, sin perjuicio del resto de las condiciones del apartado 2 de este mismo artículo.

Artículo 5 ter. *Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo.*

1. Se establece una deducción del 15% de las cuantías en que se valoren las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración efectuados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias.

2. El límite de la deducción aplicable es de 660 euros por ejercicio. En caso de que la cesión de uso o el contrato de comodato tenga una duración inferior a un año, esta deducción se prorrateará en función del número de días del período anual. Si la duración es superior a un año, la deducción no se puede aplicar a más de tres ejercicios.

3. La aplicación de esta deducción exige que la base imponible total del contribuyente no exceda de la cuantía de 33.000 euros en el caso de tributación individual y de 52.800 euros en el caso de tributación conjunta.

Artículo 5 quater. *Deducción autonómica por donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana.*

1. Se establece una deducción del 15 % de las donaciones dinerarias que se realicen durante el periodo impositivo, hasta el límite del 10 % de la cuota íntegra autonómica, a entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana, a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de ella cuya finalidad esencial sea el fomento de la lengua catalana.
b) La Universidad de las Illes Balears, los centros de investigación y los centros superiores de enseñanzas artísticas de la comunidad autónoma de las Illes Balears.
c) Las entidades sin finalidad lucrativa a las que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin finalidades lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea en el territorio el fomento de la lengua catalana, y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears.
d) Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. La efectividad de dichas donaciones en cada periodo impositivo se deberá acreditar mediante un certificado de la entidad donataria.
Asimismo, en los casos de la letra c) del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que la consejería competente en materia de política lingüística declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos establecidos en la citada letra c).
3. Esta deducción es incompatible con la deducción regulada en el artículo 5 bis del presente texto refundido.

Artículo 5 quinquies. *Deducción por donaciones a entidades del tercer sector.*

1. Se establece una deducción del 25 %, aplicable sobre una base máxima de 165 euros, de las donaciones dinerarias que se hagan durante el periodo impositivo, a favor de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refiere la Ley 3/2018, de 29 de mayo, del tercer sector de acción social, que estén inscritas en el registro correspondiente de la Consejería de Asuntos Sociales y Deportes, y que, además, cumplan los requisitos de los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o estén parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades de acuerdo con el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.
2. La efectividad de la donación se ha de acreditar mediante la expedición, por parte de la entidad beneficiaria, del correspondiente certificado.

[. . .]

Artículo 6 quinquies. *Deducción por determinados gastos relativos a personas mayores de 65 años o a personas con discapacidad.*

1. Se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por la cuantía correspondiente al 40 %, con un límite de 660 euros, de los gastos satisfechos durante el ejercicio por razón de la prestación de los servicios siguientes al contribuyente o a cada uno de los ascendientes del contribuyente mayores en ambos casos de 65 años:

a) Estancias en residencias o centros de día.
b) Servicio de custodia, servicio de comedor y actividades en los centros de día.
c) Contratación laboral de una persona para cuidar de la persona mayor de 65 años o con discapacidad.

2. Para poder aplicar esta deducción se cumplirán los siguientes requisitos:

a) La base imponible total del contribuyente no puede superar el importe de 33.000 euros en el caso de tributación individual y de 52.800 euros en el de tributación conjunta.

b) El pago de los gastos que dan derecho a la deducción se hará mediante tarjeta de crédito o de débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas de entidades de crédito.

c) En el caso de deducción de los gastos de la contratación laboral de una persona, esta tiene que estar dada de alta en la Seguridad Social.

3. Los ascendientes a cargo a que hacen referencia los apartados anteriores tienen que darán lugar al derecho de los contribuyentes a aplicar el mínimo por ascendientes que prevé el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

Cuando, de acuerdo con el mencionado precepto legal, dos o más contribuyentes tengan derecho a aplicar esta deducción respecto de ascendientes comunes, cada uno de los contribuyentes se podrá aplicar la deducción íntegramente.

4. La deducción regulada en este artículo también es aplicable a los contribuyentes con un grado de discapacidad reconocido del 33 % o superior o que tengan a cargo personas con un grado de discapacidad reconocido del 33 % o superior, siempre que se verifiquen los requisitos establecidos en las diversas letras de los apartados 1 y 2 y los contribuyentes tengan derecho a aplicar cualesquiera de los componentes del mínimo por discapacidad que prevé el artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

5. Cuando dos contribuyentes tengan derecho a aplicar esta deducción respecto de descendientes comunes a su cargo y opten por la declaración individual, se prorrateará entre los contribuyentes por partes iguales.

6. En todo caso, la deducción regulada en este artículo es incompatible con la deducción por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de seis años por motivos de conciliación regulada en el artículo 6 bis de este texto refundido.

Artículo 6 sexties. *Deducción por gastos derivados de la esclerosis lateral amiotrófica (ELA).*

1. Se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por la cuantía correspondiente al cien por cien de los gastos satisfechos durante el ejercicio derivados de la esclerosis lateral amiotrófica del contribuyente, o de los descendientes o de los ascendientes del contribuyente a cargo de este, con un límite máximo de 3.500 euros.

A estos efectos, solo se pueden tener en cuenta los descendientes y los ascendientes del contribuyente que den derecho a aplicar el mínimo por descendientes o por ascendientes que regulan los artículos 58 y 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

2. En todo caso, la aplicación de esta deducción exige que la base imponible total no supere el importe de 84.480 euros en el caso de tributación conjunta y de 52.800 euros en el caso de tributación individual.

3. Los gastos que dan derecho a la deducción se justificarán mediante las facturas o los documentos equivalentes correspondientes, que se mantendrán a disposición de la administración tributaria.

4. No se integran en la base de esta deducción las primas de seguros de salud ni el resto de gastos que no lleven causa de la esclerosis lateral amiotrófica.

Sin perjuicio de lo anterior, esta deducción es compatible con la deducción regulada en el artículo 6 quinquies de este texto refundido respecto de determinados gastos relativos a personas mayores de 65 años o a personas con discapacidad.

[. . .]

Artículo 7 bis. *Deducción para el fomento de la autoocupación.*

Los contribuyentes que causen alta por primera vez en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, previsto en el Real decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el

que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1.000 euros.

La deducción se practicará en el período impositivo en que se produzca el alta en el citado censo y serán requisitos necesarios para su aplicación que la actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la comunidad autónoma de las Illes Balears y que el contribuyente se mantenga en este censo durante al menos un año desde el alta.

En caso de tributación conjunta, la deducción mencionada en el párrafo anterior se aplicará íntegramente por cada uno de los miembros de la unidad familiar que, en su caso, generen el derecho en el mismo periodo impositivo.

Para poder aplicarse esta deducción, la base imponible total del contribuyente no puede superar el importe de 33.000 euros en el caso de tributación individual y de 52.800 euros en el de tributación conjunta.

Artículo 7 ter. *Deducción por ocupación de puestos de trabajo de difícil cobertura en las Illes Balears.*

1. Se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por la cuantía correspondiente al 40 % de los gastos satisfechos durante el ejercicio en concepto de adquisición o construcción o alquiler de la vivienda en las Illes Balears o del transporte aéreo o marítimo interinsular de los contribuyentes que, de acuerdo con la legislación vigente aplicable en el ámbito del sector público de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears, perciban el complemento de difícil o de muy difícil cobertura durante todo el periodo impositivo o más de la mitad de este periodo.

2. Esta deducción es aplicable también a los contribuyentes que ocupen puestos de trabajo de la Policía Nacional o de la Guardia Civil con destino efectivo en las Illes Balears durante todo el periodo impositivo o más de la mitad de este periodo, que se entenderán a estos efectos como de difícil cobertura.

3. Cuando la base imponible total del contribuyente no supere el importe de 33.000 euros en el caso de tributación individual y de 52.800 euros en el de tributación conjunta, el límite máximo de la deducción es de 2.000 euros.

Cuando la base imponible total del contribuyente no supere el importe de 52.800 euros en el caso de tributación individual y de 84.480 euros en el de tributación conjunta, el límite máximo de la deducción es de 1.000 euros.

4. En el supuesto de adquisición o construcción de la vivienda, el inmueble constituirá la vivienda habitual del contribuyente y los gastos deducibles son, únicamente, los intereses inherentes a los préstamos con garantía hipotecaria de la vivienda construida o adquirida.

5. En cuanto a los contribuyentes mencionados en el apartado 2 con destino efectivo en la isla de Mallorca o en la isla de Formentera, los límites máximos de la deducción a que hace referencia el apartado 3 se reducirán un 30 % o se incrementarán un 30 %, respectivamente.

En casos de destino en diferentes islas en un mismo periodo impositivo, los límites máximos de la deducción se prorratearán en función de los días de destino en cada una de las islas.

[. . .]

Artículo 14 quater. *Bonificación autonómica para la adquisición de la primera vivienda habitual por jóvenes menores de treinta años y personas con discapacidad.*

1. En las transmisiones onerosas de inmuebles que vayan a constituir la primera vivienda habitual de jóvenes menores de treinta años, o de personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota tributaria, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) El adquiriente debe tener su residencia habitual en las Illes Balears durante al menos los tres años inmediatamente anteriores a la fecha de la adquisición.

b) La vivienda debe ser la primera vivienda respecto de la que adquiera, en un porcentaje igual o superior al 50 %, la plena propiedad.

c) El adquirente no puede ser titular o cotitular en un porcentaje igual o superior al 50 % de ningún otro derecho de propiedad plena o de uso o disfrute respecto de ninguna otra vivienda.

d) La vivienda adquirida tendrá que alcanzar el carácter de habitual de acuerdo con la definición y los requisitos establecidos en cada momento por la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

e) El valor real o declarado –si este es superior– de la vivienda no podrá ser superior a 270.151,20 euros.

f) La base imponible total por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del contribuyente correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado, no podrá ser superior a 52.800 euros en el caso de tributación individual o a 84.480 euros en el caso de tributación conjunta.

g) El adquiriente debe haber contratado con una entidad financiera un préstamo con garantía hipotecaria por un importe igual o superior al 60 % del valor de tasación de la vivienda.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en la letra d) del apartado anterior implica la pérdida sobrevenida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el período de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresar, junto con la cuota que resulte de aplicar la tarifa a que se refiere la letra a) del artículo 10 de esta ley, los correspondientes intereses de demora.

3. Esta bonificación no exime de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.

[. . .]

Artículo 36 bis. *Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en el grupo III.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidos los pactos sucesorios, en las que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante incluidos en el grupo III del artículo 21 de este texto refundido y no concurran con descendientes o adoptados del causante, o concurran con descendientes o adoptados del causante desheredados, se podrá aplicar una bonificación del 50 % sobre la cuota íntegra corregida.

Para el resto de sujetos pasivos del citado grupo III se podrá aplicar una bonificación del 25 % sobre la cuota íntegra corregida.

2. Para poder aplicar esta bonificación, en caso de que se adquieran bienes inmuebles, se consignará, en su caso, en la escritura pública correspondiente el valor de los bienes inmuebles adquiridos, que no podrá superar en cada caso el valor de referencia incrementado en un 20 % o, cuando no exista este valor de referencia o no se pueda certificar por la Dirección General del Catastro, el valor de mercado.

3. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.

[. . .]

§ 68

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. [Inclusión parcial]

Comunidad de Madrid
«BOCM» núm. 255, de 25 de octubre de 2010
Última modificación: 30 de diciembre de 2024
Referencia: BOCM-m-2010-90068

[. . .]

Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado

TÍTULO I

Disposiciones sustantivas aplicables a los tributos cedidos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

[. . .]

Artículo 2 bis. *Mínimo por descendientes.*

Para el cálculo del gravamen autonómico de la Comunidad de Madrid se aplicarán los siguientes importes de mínimo por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

a) 2.575,85 euros anuales por el primer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.
b) 2.897,83 euros anuales por el segundo.
c) 4.400 euros anuales por el tercero.
d) 4.950 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Cuando el descendiente sea menor de tres años, la cuantía que corresponda al mínimo por descendientes, de las indicadas en este artículo, se aumentará en 3.005,16 euros anuales.

Artículo 2 ter. *Mínimo por ascendientes.*

Para el cálculo del gravamen autonómico de la Comunidad de Madrid se aplicarán los siguientes importes de mínimo por ascendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

a) 1.234,26 euros anuales.
b) Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere la letra anterior se aumentará en 1.502,58 euros anuales.

Artículo 2 quater. *Mínimo por discapacidad.*

Para el cálculo del gravamen autonómico de la Comunidad de Madrid se aplicarán los siguientes importes de mínimo por discapacidad en sustitución de los establecidos en el artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

a) El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 3.219,81 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.659,44 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.
b) Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.219,81 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.
c) El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 3.219,81 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 9.659,44 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.
d) Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.219,81 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Sección 3ª. Deducciones autonómicas

[. . .]

Artículo 7 bis. *Deducción por cuidado de ascendientes.*

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción de 515,50 euros por cada ascendiente mayor de 65 años o con discapacidad, por el que puedan aplicarse el mínimo por ascendientes a que se refiere el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre.
2. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción respecto de los mismos ascendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

[. . .]

Artículo 8 bis. *Deducción por gastos derivados del arrendamiento de viviendas.*

Los contribuyentes que tengan inmuebles arrendados como vivienda podrán deducirse el 10 por ciento de las cantidades satisfechas en el ejercicio por gastos de conservación y reparación, la formalización de contratos de arrendamiento, primas de seguros por daños e impagos y la obtención de certificados de eficiencia energética vinculados con tales arrendamientos, con un límite de deducción de 154,65 euros anuales.

Artículo 8 ter. *Deducción por el arrendamiento de viviendas vacías.*

1. Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de viviendas vacías, durante al menos un año anterior a la celebración de un contrato de arrendamiento de vivienda sujeto a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, podrán deducir en la cuota íntegra autonómica 1.000 euros por cada uno de los bienes inmuebles destinados al

arrendamiento de una vivienda, en el ejercicio en que se formalice el correspondiente contrato de arrendamiento.

2. A estos efectos, se entenderá que una vivienda se encuentra vacía cuando no esté habitada, arrendada, en uso ni afecta a actividades económicas.

3. El importe de la deducción se prorrateará en función del porcentaje de participación en la propiedad del inmueble.

4. Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) El contrato de arrendamiento deberá tener una duración efectiva de al menos tres años. No obstante, no se perderá el derecho a la deducción en caso de que el contrato de arrendamiento tenga una duración inferior a tres años cuando dicho inmueble pase a estar en situación de expectativa de alquiler y vuelva a ser objeto de un nuevo contrato de arrendamiento de vivienda dentro del plazo de seis meses desde la finalización del anterior contrato, siempre que la suma de los períodos de duración de los contratos de arrendamiento sea de, al menos, tres años.

b) El arrendatario de la vivienda no podrá ser el cónyuge ni un pariente, por consanguinidad o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente.

c) Sólo podrán aplicar esta deducción los contribuyentes titulares de un máximo de cinco inmuebles destinados a vivienda (excluidos garajes y trasteros).

5. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos originará la pérdida del derecho a la deducción, procediéndose a la regularización de acuerdo con lo establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6. Esta deducción es compatible con la regulada en el artículo 8 bis.

Artículo 9. *Deducción por donativos a fundaciones y clubes deportivos.*

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan con los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a estos.

En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que este haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

2. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a clubes deportivos elementales y básicos, definidos en los artículos 29 y 30 de la Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid.

En todo caso, será preciso que estos clubes se encuentren inscritos en el Registro de Asociaciones Deportivas de la Comunidad de Madrid.

[. . .]

Artículo 10 bis. *Deducción por cambio de residencia a un municipio en riesgo de despoblación.*

1. Los contribuyentes menores de treinta y cinco años que trasladen su residencia habitual a un municipio de la Comunidad de Madrid que tenga una población inferior a 2.500 habitantes a fecha 1 de enero del ejercicio anterior al del devengo de la deducción, de acuerdo con los datos publicados por el INE, mediante la adquisición onerosa de su vivienda habitual o mediante un contrato de arrendamiento de vivienda sujeto a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que el arrendador no sea cónyuge o un pariente, por consanguinidad o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, se podrán practicar una deducción en la cuota íntegra autonómica por importe de 1.000 euros, tanto en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia como en el siguiente, siempre y cuando el contribuyente mantenga su residencia en dicho municipio durante el período impositivo en el que se produce el traslado de residencia y en los tres períodos impositivos siguientes.

2. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos originará la pérdida del derecho a la deducción, procediéndose a la regularización de acuerdo con lo establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Esta deducción es compatible con la deducción regulada en el artículo 10 ter.

Artículo 10 ter. *Deducción por adquisición de vivienda habitual en municipios en riesgo de despoblación.*

1. Los contribuyentes menores de treinta y cinco años que adquieran un inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual, siempre que dicho inmueble esté situado en un municipio de la Comunidad de Madrid que cuente con una población inferior a 2.500 habitantes a fecha 1 de enero del ejercicio anterior al del devengo de la deducción, de acuerdo con los datos publicados por el INE, podrán deducir en la cuota íntegra autonómica el 10 por ciento del precio de adquisición de la vivienda adquirida, siempre que el contribuyente mantenga la residencia habitual en dicho municipio y su vivienda durante el período impositivo en el que se produzca la adquisición y en los 3 períodos impositivos siguientes.

El importe de la deducción se prorrateará por décimas partes y se aplicará en el período impositivo en el que se produzca la adquisición y los nueve períodos impositivos siguientes, sin que la deducción anual aplicable pueda superar los 1.546,50 euros.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y en el artículo 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará como precio de adquisición de la vivienda el importe real por el que se efectúe tal adquisición más los gastos y tributos inherentes, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el contribuyente.

3. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos originará la pérdida del derecho a la deducción, procediéndose a la regularización de acuerdo con lo establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Esta deducción será compatible, para las mismas inversiones, con las deducciones reguladas en los artículos 10 bis y 12 de esta ley.

[. . .]

Artículo 12 bis. *Deducción por el pago de intereses de préstamos a estudios de Grado, Máster y Doctorado.*

1. Los contribuyentes podrán deducir el importe de los intereses pagados en el período impositivo correspondientes a préstamos obtenidos para cursar estudios universitarios en cualquiera de los tres ciclos a que se refiere el artículo 37 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. Asimismo, serán deducibles los intereses satisfechos por préstamos obtenidos para la realización de estudios que permitan la obtención de un título propio de Máster de la entidad que lo organice, siempre que dicha entidad imparta también formación que permita la obtención de un título oficial de los que se regulan el artículo 35 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre.

2. La deducción será aplicable por quien resulte obligado a satisfacer tales intereses siempre que el préstamo se haya concedido para la realización de los estudios por el propio contribuyente, su cónyuge o cualquiera de los descendientes por los que tenga derecho a aplicar el mínimo por descendientes a que se refiere el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, o a los que satisfaga anualidades por alimentos que gocen de la aplicación de las especialidades a que se refieren los artículos 64 y 75 de la misma Ley.

3. Sólo serán deducibles los intereses satisfechos por préstamos concedidos por entidades de crédito a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, sin perjuicio de que la concesión del préstamo haya sido gestionada a través de programas u organismos públicos.

[. . .]

Artículo 17 bis. *Deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero.*

1. Las personas físicas no residentes en España que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid, podrán aplicar una deducción del 20 por ciento del valor de adquisición, incluyendo los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, de los siguientes elementos patrimoniales:

a) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados.
b) Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados.

2. Para la aplicación de la presente deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) En el caso de inversión en valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, la entidad no podrá estar constituida ni domiciliada en un paraíso fiscal y la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de mantenimiento de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto, no pudiendo el contribuyente en ningún caso llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral en la entidad objeto de la inversión.
b) La inversión debe ser realizada en el propio ejercicio de la adquisición de la residencia fiscal en la Comunidad de Madrid, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en el ejercicio siguiente. En el caso de inversión en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios emitidos por entidades españolas y de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades españolas, la inversión también podrá realizarse en el ejercicio anterior al de la adquisición de la citada residencia.
El contribuyente deberá mantener la inversión adquirida durante un plazo de seis años, siendo válidas las transmisiones onerosas de los elementos patrimoniales adquiridos con reinversión total del importe obtenido con la trasmisión, en el plazo de un mes desde las mismas, en cualquiera de los elementos patrimoniales mencionados en el apartado 1 de este artículo.
Cuando la inversión inicial haya concurrido en el ejercicio anterior al de la adquisición de la residencia fiscal, teniendo por objeto entidades de nacionalidad española, se deberá mantener la inversión realizada hasta que adquiera dicha residencia, pudiendo reinvertir, en los activos y con los requisitos señalados en este artículo, a partir del ejercicio de adquisición de la residencia.
c) Que el contribuyente no haya sido residente en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia a territorio de la Comunidad de Madrid.

3. La deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se produzca la inversión y en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos en caso de insuficiencia de cuota íntegra. En caso de concurrir con otras deducciones autonómicas, esta deducción se aplicará con posterioridad al resto de deducciones a las que tenga derecho el contribuyente.
En el caso de que la inversión se haya realizado en el ejercicio anterior al de la adquisición de la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid, para los bienes respecto de los cuales se prevé esta posibilidad en el apartado 2.b), la deducción podrá ser aplicada en el ejercicio en el que se adquiera la citada residencia fiscal o en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos, en caso de insuficiencia de cuota íntegra.
4. Esta deducción podrá ser de aplicación a todas aquellas personas que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de

Madrid a partir del 1 de enero de 2024 aun cuando las inversiones se hayan realizado durante el ejercicio anterior, en los supuestos recogidos en el apartado 2.b).

Además, el contribuyente deberá mantener la condición de tal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad de Madrid hasta el último ejercicio del periodo de mantenimiento de la inversión.

La pérdida de la residencia en la Comunidad de Madrid en el período de obligación de mantenimiento de la inversión o el incumplimiento de la obligación de mantenimiento de la inversión realizada, incluyendo el supuesto de transmisión sin reinversión total, originarán la pérdida de la deducción aplicada.

5. La deducción contenida en este artículo resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones establecidas en los artículos 15 y 17.

Artículo 18. *Límites y requisitos formales aplicables a determinadas deducciones.*

1. Solo tendrán derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 6, 7 y 8 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, no sea superior a 26.414,22 euros en tributación individual o a 37.322,20 euros en tributación conjunta.

Solo tendrán derecho a la aplicación de la deducción establecida en el artículo 4 los contribuyentes cuya base imponible, considerada en los mismos términos anteriores, no sea superior a 30.930 euros en tributación individual o a 37.322,20 euros en tributación conjunta.

Sin perjuicio de los límites generales establecidos en los párrafos anteriores, no se tendrá derecho a la aplicación de las deducciones contenidas en los artículos 4 y 8 cuando la suma de las bases imponibles de todos los miembros de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte sea superior a 61.860 euros. A tales efectos, se computarán las bases imponibles en los mismos términos previstos en el primer párrafo de este apartado.

2. Solo tendrán derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 10, 10 bis, 10 ter, 11, 11 bis, 13, y 13 bis aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar, no supere la cantidad en euros resultante de multiplicar por 30.930 el número de miembros de dicha unidad familiar.

3. A efectos de la aplicación de la deducción contenida en el artículo 9, la base de la misma no podrá exceder del 10 por cien de la base liquidable, entendiendo como tal la suma de la base liquidable general y la del ahorro del contribuyente.

4. Las deducciones contempladas en esta sección requerirán justificación documental adecuada. Asimismo y sin perjuicio de lo anterior:

a) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 6 deberán estar en posesión del correspondiente certificado acreditativo de la formalización del acogimiento, expedido por la Consejería competente en la materia.

b) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 7 deberán disponer de un certificado, expedido por la Consejería competente en la materia, por el que se acredite que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Comunidad de Madrid vinculadas con el acogimiento.

c) Los contribuyentes que pretendan aplicar las deducciones establecidas en los artículos 8, 8 bis y 8 ter deberán estar en posesión del resguardo o, en su caso, de una copia del resguardo del depósito de la fianza en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, o bien, en el caso de la deducción del artículo 8 poseer copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles sido entregado dicho justificante por el arrendador.

d) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 11 deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.

e) Los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción establecida en el artículo 12 bis deberán haber hecho constar en el contrato de préstamo o crédito suscrito el destino de los fondos y haber acreditado dicho destino mediante los justificantes oportunos.

[. . .]

Disposición transitoria séptima.

Mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no será aplicable la bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 20 de este Texto Refundido.

En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Disposición transitoria octava.

Uno. Bonificación de la cuota tributaria en la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" por la adquisición de inmuebles en sustitución de los afectados por la línea 7B de Metro de Madrid.

1. Las personas físicas y jurídicas propietarias o usufructuarias de un inmueble que se haya visto afectado por los daños derivados de las obras del tramo del túnel de la Línea 7B de Metro de Madrid que adquieran, en sustitución del inmueble afectado, otro de análogas características, podrán aplicar una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria en la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» derivada de dicha adquisición.

2. La bonificación contenida en este apartado Uno será incompatible con la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 30 bis de esta ley.

Dos. Bonificación de la cuota tributaria en la modalidad "Actos Jurídicos Documentados" por adquisición de inmuebles en sustitución de los afectados por la línea 7B de Metro de Madrid.

1. Se aplicará una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria gradual en la modalidad de "Actos Jurídicos Documentados" prevista en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, a los documentos notariales que formalicen la adquisición de inmuebles a que se refiere el apartado Uno anterior, así como a los que documenten las siguientes operaciones registrales vinculadas con la construcción de dichos inmuebles: la agrupación, división y segregación de fincas, la declaración de obra nueva y la de división horizontal.

2. La bonificación contenida en este apartado Dos será incompatible con la aplicación de las bonificaciones establecidas en los artículos 38 bis y 38 ter de esta ley.

Tres. Acreditación de la condición de inmuebles afectados por la línea 7B de Metro de Madrid.

A efectos de la aplicación de las bonificaciones indicadas en los apartados Uno y Dos tendrán la condición de inmuebles afectados por la línea 7B de Metro de Madrid aquellos determinados en el fundamento de derecho quinto de la Orden de 21 de febrero de 2022, de la Consejería de Transportes e Infraestructuras, por la que se dispone iniciar de oficio los procedimientos de responsabilidad patrimonial por los daños ocasionados en diversos inmuebles en el municipio de San Fernando de Henares derivados de las obras del tramo del túnel de la línea 7B de Metro, comprendido entre las estaciones de Barrio del Puerto y Hospital del Henares, o por aquella que la complemente o desarrolle.

Cuatro. Aplicación retroactiva y vigencia temporal de la bonificación de la cuota tributaria por adquisición de inmuebles por afectados por la línea 7B de Metro de Madrid.

Las bonificaciones indicadas en los apartados Uno y Dos resultarán aplicables desde la fecha de entrada en vigor de la Orden de 21 de febrero de 2022, de la Consejería de Transportes e Infraestructuras, por la que se dispone iniciar de oficio los procedimientos de responsabilidad patrimonial por los daños ocasionados en diversos inmuebles en el municipio de San Fernando de Henares derivados de las obras del tramo del túnel de la línea 7B de Metro, comprendido entre las estaciones de Barrio del Puerto y Hospital del Henares, o por aquella que la complemente o desarrolle, y hasta los cuatro años naturales siguientes a la notificación del acuerdo u orden que ponga fin a cada uno de los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

En caso de haber satisfecho el impuesto correspondiente a las adquisiciones a que hacen referencia los apartados Uno y Dos con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición, podrá instarse la rectificación de la autoliquidación conforme a lo previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[. . .]

§ 69

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. [Inclusión parcial]

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia
«BORM» núm. 24, de 31 de enero de 2011
«BOE» núm. 144, de 17 de junio de 2011
Última modificación: 29 de diciembre de 2023
Referencia: BOE-A-2011-10542

[. . .]

Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos

TÍTULO I

Regulación en materia de tributos cedidos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 1. *Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Uno. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46.1 c), de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción por inversión en vivienda habitual del 5 por 100 sobre la base de deducción, que podrán aplicar los contribuyentes con residencia habitual en la Región de Murcia cuya edad sea igual o inferior a 40 años en el momento del devengo del impuesto y cuya base imponible sea inferior a 40.000 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 euros.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda incluidos los gastos originarios que hayan corrido a cargo del contribuyente, y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

3. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir

la vivienda habitual, lo sean en viviendas de nueva construcción. A estos efectos se considerará vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta.

4. Se entenderá por vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo, de empleo más ventajoso u otros análogos.

5. Se considerará rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

b) Los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6. La base máxima de esta deducción vendrá constituida por el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, minorado en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de dicha deducción estatal, sin que en ningún caso la diferencia pueda ser negativa.

En todo caso, el importe de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 1, Uno, del presente Texto Refundido no podrá superar los 300 euros anuales.

7. Las limitaciones a la deducción cuando se hubiera disfrutado de la deducción por otras viviendas habituales anteriores, cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, así como las especialidades en caso de tributación conjunta, serán las establecidas con carácter general en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

8. La presente deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al final del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

9. La presente deducción será incompatible con la deducción por adquisición de nueva vivienda habitual o ampliación de la vivienda habitual actual por familias numerosas, establecida en el apartado Quince del presente artículo.

Dos. Deducciones por donaciones.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo, de acuerdo con las siguientes condiciones:

a) El importe a deducir será el 50 % de las cantidades donadas.

b) Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de los titulares de los proyectos que reciben aportaciones del mecenas recogidos en el artículo 3 de la Ley de Mecenazgo de la Región de Murcia.

c) En todo caso, las cantidades donadas deberán tener como destino la protección del patrimonio cultural de la Región de Murcia o la promoción de actividades culturales, artísticas, sociales, científico-tecnológicas y medioambientales.

d) En el caso de que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base de deducción autonómica se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo, de acuerdo con las siguientes condiciones:

a) El importe a deducir será el 50 % de las cantidades donadas.

b) En todo caso, las cantidades donadas deberán tener como destino la investigación biosanitaria a que se refiere la Ley 4/1994, de 26 de julio, de Salud de la Región de Murcia.

c) Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1.º) La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, así como las entidades dependientes del sector público autonómico que ejerzan la actividad reseñada en la letra b). A estos efectos, se incluye a las universidades públicas de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

2.º) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que entre sus fines principales se encuentre alguno de los reseñados en la letra b) y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

d) En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base de deducción autonómica se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.

3. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto el 15 % de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del patrimonio cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, se encuentren inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, siempre que se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y las Corporaciones Locales de la Región, así como las Entidades Públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de ellas.

b) Las universidades que desarrollen su actividad docente e investigadora en el territorio de la región, los Centros de Investigación y los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de la región.

c) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que persistan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

La base de la deducción será el valor contable que tuviesen los bienes donados en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio.

El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

4. Las deducciones establecidas en este artículo resultarán incompatibles con el crédito fiscal a que se refiere el artículo 12 de la Ley de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en tanto el referido crédito fiscal permanezca vigente.

5. La efectividad de los donativos y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, que contenga los siguientes datos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 3 de la Ley de Mecenazgo de la Región de Murcia.

c) Fecha e importe del donativo cuando este sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero. Cuando se trate de dinero la entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

Tres. Deducción por gastos de guardería.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción autonómica por gastos de guardería, con las siguientes condiciones:

1. Los contribuyentes podrán deducir el 20 por 100 de las cantidades satisfechas por gastos educativos originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, correspondientes a la etapa de Primer Ciclo de Educación Infantil a que se refiere el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, cursada en centros autorizados e inscritos por la Consejería competente en materia de educación.

2. La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por los conceptos de custodia, alimentación y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar. A estos efectos las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores se considerarán gastos de custodia. Dicha base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de cualquier Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.

3. La cantidad a deducir no excederá de 1.000 euros por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción.

4. Será requisito para la aplicación de esta deducción que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere la cantidad de 30.000 euros, en declaraciones individuales y 50.000 euros en declaraciones conjuntas.

5. Solo tendrán derecho a practicar la deducción los contribuyentes que convivan con los menores escolarizados. Cuando el menor conviva con más de un progenitor, tutor o adoptante, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

6. Los contribuyentes deberán conservar, durante el plazo máximo de prescripción, las facturas acreditativas de los gastos previstos en el apartado 1.

Cuatro. Deducción autonómica por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en la Región de Murcia una deducción en el tramo autonómico del citado Impuesto del 20% de las inversiones realizadas en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, de ahorro de agua, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua que hayan corrido a cargo del contribuyente.

3. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio lo sean para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente, conforme a la definición que de la misma se realiza en el artículo 1, Uno, 5, de este Texto Refundido.

4. La base máxima anual de esta deducción se establece en la cantidad de 300 euros, sin que, en todo caso, el importe de la citada deducción pueda superar los 60 euros anuales.

5. La deducción establecida en este apartado Cuatro requerirá el reconocimiento previo de la Administración regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine, consistiendo en todo caso en un procedimiento de un solo y simple acto que dé la máxima facilidad al contribuyente.

Cinco. Deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por la inversión en instalación de sistemas destinados al aprovechamiento de energías renovables, de acuerdo con las siguientes condiciones:

2. Solo darán derecho a la deducción las inversiones en la adquisición e instalación en la vivienda habitual de sistemas que empleen energías renovables destinadas exclusivamente al autoconsumo para las que se haya presentado la declaración responsable ante el órgano competente, cuando esta venga exigida por la normativa aplicable.

En el caso del sistema de aprovechamiento de energía fotovoltaica, la deducción no será aplicable a la modalidad con excedentes no acogida a compensación.

El concepto de vivienda habitual será el contemplado en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se entiende por energías renovables aquellas a las que se refiere el artículo 2.a) de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

3. También resultará de aplicación esta deducción a las inversiones realizadas en viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que este arrendamiento no tenga la consideración de actividad económica, según lo establecido en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

4. La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por el contribuyente durante el ejercicio por la totalidad del coste de la instalación, con exclusión de las ayudas y subvenciones percibidas para esta finalidad.

En ningún caso el importe de la deducción podrá superar los 7.000 euros.

El gasto de instalación energética se deberá justificar a través de factura emitida por instalador habilitado que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Las cantidades satisfechas a los instaladores que realicen la instalación deberán realizarse mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

5. El importe de la deducción será el siguiente:

a) En caso de declaración individual:

1.º) Si la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supera los 35.000 euros, el 50 por 100 de la base de deducción.

2.º) Si cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 35.000 euros e inferior a 45.000 euros, el 37,50 por 100 de la base de deducción.

3.º) Si cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 45.000 euros y hasta 60.000 euros, el 25 por 100 de la base de deducción.

4.º) Si cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 60.000 euros, no habrá derecho a la deducción.

b) En caso de declaración conjunta:

1.º) Si la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supera los 50.000 euros, el 50 por 100 de la base de deducción.

2.º) Si cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 50.000 euros e inferior a 75.000 euros, el 37,50 por 100 de la base de deducción.

3.º) Si cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 75.000 euros y hasta 95.000 euros, el 25 por 100 de la base de deducción.

4.º) Si cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 95.000 euros, no habrá derecho a la deducción.

Cuando exista más de un contribuyente con derecho a practicar la deducción, el importe de la misma se prorrateará en la declaración de cada uno de ellos.

6. En el caso de que el importe de la deducción no pueda aplicarse en su totalidad en el periodo impositivo de la realización de la inversión, por superar el límite de la cuota íntegra autonómica, la cantidad restante podrá ser aplicada, como máximo, en los dos periodos impositivos posteriores.

7. En el caso de que la inversión se realice a través de una Comunidad de Propietarios, para tener acceso a la deducción por parte de los comuneros será necesario acreditar dicha inversión por medio de certificado emitido por el representante legal de la Comunidad, en el que se indique el coeficiente de participación y las aportaciones económicas que corresponda a cada comunero. La deducción podrá aplicarla cada uno de los propietarios individualmente en el porcentaje que le corresponda en la comunidad de propietarios.

8. La deducción solo será aplicable a las inversiones realizadas en viviendas radicadas en la Región de Murcia.

Seis. Deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.

1. Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite de 4.000 euros, el 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, anónimas laborales, limitadas laborales o cooperativas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40 % del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Debe tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2. Debe desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Debe contar, como mínimo y desde el primer ejercicio fiscal, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

4. En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, y que además, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que hubiese realizado la ampliación, su plantilla media se hubiese incrementado, al menos en dos personas, con respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

c) El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que materializó la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación.

f) La aplicación de la deducción requerirá la comunicación previa a la Administración regional en la forma que reglamentariamente se determine.

2. El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil.

Siete. Deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil.

1. Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite de 10.000 euros, el 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.

2. Para poder aplicar la deducción a la que se refiere el apartado 1 deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) La participación conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al 10 % de su capital social.

b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de dos años, como mínimo.

c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Los requisitos indicados en las letras a) y c) anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en la letra b), contado desde la fecha de adquisición de la participación.

e) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

f) La aplicación de la deducción requerirá la comunicación previa a la Administración regional en la forma que reglamentariamente se determine.

3. El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.

Ocho. Deducción por gastos en la adquisición de material escolar y libros de texto.

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción autonómica por la adquisición de material escolar y libros de texto derivados de la escolarización de sus descendientes en el segundo ciclo de educación infantil, educación primaria y educación secundaria obligatoria.

2. El importe de la deducción será de 120 euros por cada descendiente.

3. Tendrán derecho a esta deducción quienes cumplan los siguientes requisitos:

a) En el supuesto de contribuyentes que no formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa:

1.º En caso de declaración individual, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 20.000 euros.

2.º En caso de declaración conjunta, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 40.000 euros.

b) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa:

1.º En caso de declaración individual, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 33.000 euros.

2.º En caso de declaración conjunta, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 53.000 euros.

4. La deducción corresponderá al ascendiente que haya satisfecho las cantidades destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un declarante con derecho a la aplicación de la deducción, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

5. Para la aplicación de la presente deducción, sólo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

6. El importe de la deducción deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las becas y ayudas obtenidas en el período impositivo procedentes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia o de cualquier otra Administración Pública, que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de material escolar o libros de texto.

Nueve. Deducción por nacimiento o adopción.

1. Los contribuyentes podrán deducir, por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción, las siguientes cantidades:

a) 100 euros si se trata del primer hijo.
b) 200 euros si se trata del segundo hijo.
c) 300 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.

2. Será requisito para la aplicación de la deducción que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere la cantidad de 30.000 euros, en declaraciones individuales, y 50.000 euros en declaraciones conjuntas.

3. Cuando los hijos nacidos o adoptados en el periodo impositivo convivan con ambos progenitores o adoptantes y estos sean declarantes con derecho a la aplicación de la deducción, el importe de la misma se practicará por mitad en la declaración de cada uno de los progenitores o adoptantes, salvo que estos tributen presentando una única declaración

conjunta, en cuyo caso se aplicará en la misma la totalidad del importe que corresponda por esta deducción.

4. En el caso de que el número de hijos de cada progenitor dé lugar a la aplicación de un importe diferente, ambos se aplicarán la deducción que corresponda en función del número de hijos preexistente. Si dándose esta circunstancia la declaración fuere conjunta, la deducción será la suma de lo que a cada uno correspondería si la declaración fuera individual, según lo dispuesto en el párrafo anterior.

Diez. Deducción autonómica para contribuyentes con discapacidad.

1. Los contribuyentes que tengan acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 % tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 120 euros.

2. Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

Once. Deducción autonómica por conciliación.

1. Los contribuyentes que tengan contratada a una persona para atender o cuidar a descendientes menores por razones de conciliación por la que se efectúen cotizaciones por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social podrán deducir el 20 por ciento de las cuotas ingresadas por tales cotizaciones con el límite de deducción de 400 euros anuales.

La deducción resultará aplicable por las cotizaciones efectuadas en los meses del periodo impositivo en los que el contribuyente tenga, al menos, un hijo menor de 12 años por el que se aplique el mínimo por descendientes.

2. Para la aplicación de la presente deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) El contribuyente debe estar en situación de alta en la Seguridad Social como empleador titular de un hogar familiar, tener contratada y cotizar por una o varias personas por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

b) La cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no debe superar la cantidad de 34.000 euros, en la unidad familiar

c) Que el titular del hogar familiar y, en su caso, su cónyuge o pareja de hecho, sean madres o padres de hijos que formen parte de la unidad familiar.

d) Que el titular del hogar familiar y, en su caso, el cónyuge o pareja de hecho que formen parte de la unidad familiar, perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

3. La misma deducción podrán aplicar los contribuyentes que tengan contratada a una persona para atender o cuidar a mayores de 65 años que estén a su cuidado y por los que se apliquen el mínimo por ascendiente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El contribuyente debe estar en situación de alta en la Seguridad Social como empleador y tener contratada y cotizar por una o varias personas por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

b) La cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del contribuyente no debe superar la cantidad de 34.000 euros.

c) Que el contribuyente perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

Doce. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o personas con discapacidad.

1. Los contribuyentes podrán deducir 600 euros por cada persona mayor de sesenta y cinco años o con discapacidad igual o superior al 33 por 100, que conviva con el contribuyente durante más de ciento ochenta y tres días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Autónoma de la Región de Murcia.

2. No se podrá practicar la presente deducción en el supuesto de acogimiento de mayores de sesenta y cinco años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco de consanguinidad o de afinidad de grado igual o inferior al cuarto.

3. Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

El contribuyente que desee gozar de la deducción deberá obtener certificado expedido por el órgano competente de la Administración regional acreditativo de que ni el contribuyente ni la persona acogida, han recibido ayudas de la Comunidad de Murcia vinculadas al acogimiento, y acreditar la convivencia en el domicilio de las personas acogidas mediante el correspondiente certificado de empadronamiento.

Trece. Deducción autonómica por arrendamiento de vivienda habitual.

1. Los contribuyentes que durante el periodo impositivo satisfagan cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual situada en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia podrán aplicar sobre la cuota íntegra autonómica una deducción del 10 % de las cantidades no subvencionadas satisfechas en el ejercicio, con el límite de 300 euros anuales por contrato de arrendamiento, tanto en tributación individual como en conjunta.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura o recibo satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que sean arrendadores de la vivienda. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

3. Para la aplicación de esta deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

1) Que concurra en el contribuyente alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente no haya cumplido los 40 años de edad a la fecha de devengo del impuesto.

b) Que forme parte de una familia que tenga la consideración legal de numerosa.

c) Que padezca una discapacidad con un grado reconocido igual o superior al 65 %.

2) Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo y localizada en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. El concepto de vivienda habitual será el contenido en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3) Que el contribuyente sea titular de un contrato de arrendamiento por el cual se haya presentado, a fecha de devengo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el correspondiente modelo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En el caso de que a esta fecha no hubiera finalizado el plazo de declaración por el del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la presentación podrá realizarse antes de la finalización de dicho plazo. En el supuesto de matrimonios en régimen de gananciales, la deducción corresponderá a los cónyuges por partes iguales, aunque el contrato de arrendamiento conste sólo a nombre de uno de ellos.

4) Que la base imponible general menos el mínimo personal y familiar del contribuyente sea inferior a 24.380 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 euros.

En el caso de contribuyentes que no hayan cumplido los 40 años de edad a la fecha de devengo del impuesto, que la base imponible general menos el mínimo personal y familiar del contribuyente sea inferior a 40.000 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 euros.

5) Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares de más del 50 % del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda.

6) Que el contribuyente no tenga derecho durante el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual.

4. Cuando dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción, el importe total, sin exceder del límite establecido por contrato de arrendamiento, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Catorce. Deducción autonómica para mujeres trabajadoras.

1. Las mujeres que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán deducir las siguientes cantidades por cada hijo menor de 18 años o persona dependiente a su cargo:

– 300 euros si se trata del primer hijo.
– 350 euros si se trata del segundo hijo.
– 400 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.
– 400 euros por persona dependiente a su cargo.

2. Será requisito para la aplicación de la deducción que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y del ahorro no supere la cantidad de 20.000 euros en declaraciones individuales y 40.000 euros en declaraciones conjuntas.

3. Se considera persona dependiente, a efectos de esta deducción, al ascendiente mayor de 75 años y al ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad. Para la aplicación de la deducción será requisito que dicha persona conviva con el contribuyente durante más de ciento ochenta y tres días al año.

4. El importe de la deducción por hijo a cargo se calculará de forma proporcional al número de días trabajados.

5. Una misma persona no podrá dar derecho a la aplicación de más de una deducción de las previstas en el apartado 1.

Quince. Deducción por adquisición de nueva vivienda habitual o ampliación de la vivienda habitual actual por familias numerosas.

1. Se establece para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas con residencia habitual en la Región de Murcia que sean miembros de una familia que tenga la condición legal de familia numerosa una deducción en la cuota íntegra autonómica del 10 % de la cantidad destinada a la adquisición de una nueva vivienda habitual. En el caso de familias numerosas de categoría especial el porcentaje de deducción será del 15 %. Para la aplicación de esta deducción deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Que la adquisición de la nueva vivienda habitual tenga lugar dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que la familia del sujeto pasivo haya alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo fuese con anterioridad, en el plazo de los cino años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.

Se entenderá comprendido en el supuesto anterior la adquisición de un inmueble contiguo a la vivienda habitual que dentro del plazo indicado anteriormente se una físicamente a esta para formar una única vivienda de mayor superficie, aunque se mantengan registralmente como fincas distintas.

El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas vigente a 31 de diciembre de 2012.

b) Que dentro del plazo de cinco años desde la adquisición de la nueva vivienda habitual se proceda a la venta de la anterior, salvo que se trate de adquisición de un inmueble para ampliación de la vivienda actual.

c) Que la superficie útil de la vivienda adquirida sea superior en más de un 10 % a la superficie útil de la anterior vivienda habitual.

En el caso de que el inmueble adquirido sea contiguo a la vivienda habitual y se una físicamente a esta, para el cómputo del aumento de superficie se considerará la superficie total resultante de dicha unión. A estos efectos se atenderá a la información que conste en el Catastro.

2. La base máxima de la deducción es de 5.000 euros anuales y está constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda, incluidos los gastos originados a cargo del adquirente y, en caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios, y demás gastos derivados de la misma. Si se aplicaran estos instrumentos de

cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minoran en las cantidades obtenidas por su aplicación.

3. La presente deducción se podrá aplicar por un período máximo de quince años a partir del ejercicio en el que se lleve a cabo la adquisición de la nueva vivienda o del inmueble destinado a la ampliación de la vivienda actual.

4. Cuando se pierda el derecho a las deducciones practicadas por incumplimiento del requisito de la venta de la vivienda anterior o ampliación de la vivienda habitual, en el plazo establecido, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido dicho requisito, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora correspondientes.

Dieciséis. Deducción por familia monoparental.

1. Podrá aplicar una deducción de 303 euros sobre la cuota autonómica del impuesto todo contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes establecido en el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Se considerarán descendientes a los efectos de la presente deducción:

a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

b) Los hijos mayores de edad con discapacidad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

c) Los descendientes a que se refieren las letras a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados.

3. Se asimilarán a descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación aplicable.

4. En caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.

5. No tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes cuya suma de base imponible y anualidades por alimentos exentas excedan de 35.240 euros. Las anualidades por alimentos exentas que hay computar son las percibidas por los hijos que convivan y den derecho a aplicar la deducción al contribuyente.

6. Cuando a lo largo del ejercicio se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año.

Diecisiete. Deducción por gastos de enseñanza de idiomas.

1. El contribuyente cuya suma de la base imponible general y del ahorro sea inferior a 20.000 euros en declaraciones individuales y 40.000 euros en conjuntas puede aplicar una deducción del 15 % de las cantidades pagadas por los gastos de aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros por los hijos que cursen los estudios correspondientes al segundo ciclo de educación infantil, educación primaria, educación secundaria obligatoria, bachillerato y ciclos formativos de formación profesional específica, con el límite de 300 euros por hijo siempre que este de derecho a la deducción del mínimo por descendientes.

2. Si los hijos conviven con ambos padres y estos optan por la tributación individual, la deducción se prorratea por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

3. El contribuyente deberá disponer de los justificantes acreditativos del pago de las enseñanzas objeto de deducción.

Dieciocho. Deducción por gastos por acceso a internet.

1. Los contribuyentes que durante el ejercicio accedan a Internet mediante la contratación de líneas de alta velocidad pueden deducir el 30 % de las cantidades satisfechas, en concepto de cuota de alta y cuotas mensuales, con un límite máximo de 300 euros y según los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá tener su residencia habitual en alguno de los municipios de la Región de Murcia cuya población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 15.000 habitantes.

b) Solo puede aplicarse en el ejercicio en que se celebre el contrato de conexión.

c) La línea de alta velocidad contratada debe estar destinada a uso exclusivo en la vivienda habitual del contribuyente y no vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

d) No resulta de aplicación si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se ha realizado en otro ejercicio. Tampoco resulta de aplicación cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y el contribuyente mantenga, simultáneamente, otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.

2. El límite máximo de la deducción se aplica respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, ya correspondan a un solo contrato de conexión o a varios que se mantengan simultáneamente.

3. Si en la misma vivienda habitual convive más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma se prorratea entre todos ellos.

Esta deducción solo puede aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

4. El contribuyente deberá disponer de los justificantes acreditativos de la contratación de la línea y del pago de las cuotas del servicio.

[. . .]

Artículo 13 Bis. *Deducción por aportaciones a proyectos de excepcional interés público regional.*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 47.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción en la cuota íntegra del impuesto del 100% del importe en dinero destinado durante el año posterior a la fecha de devengo a proyectos de excepcional interés público regional.

Esta deducción se aplicará con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado.

El Consejo de Gobierno determinará los proyectos que serán considerados de excepcional interés público regional a los efectos de la presente deducción, así como la duración de los citados proyectos y las líneas básicas de las actuaciones que den derecho a la presente deducción.

Para la aplicación del beneficio fiscal se exigirá la acreditación de las aportaciones deducibles, que se justificarán mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria.

[. . .]

Disposición adicional sexta. *Aplicación temporal de cuotas reducidas para las máquinas recreativas de los tipos B y C, en los ejercicios 2020 y 2021.*

1. En el período impositivo 2020 se aplicarán las siguientes cuotas fijas reducidas de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar y apuestas:

Máquinas tipo "B" o recreativas con premio en especie, llamadas grúas, cascadas o similares, así como las expendedoras que incluyan algún elemento de juego, apuesta, envite, azar o habilidad del jugador que condicione la obtención del premio.	Cuota anual: 3.000,00 euros.
Máquinas tipo "B" o recreativas con premio en metálico.	
En general.	Cuota anual: 3.000,00 euros.

Máquinas de tipo "B" en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores.	Cuota anual: 3.000 euros, más un incremento del 15% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero.
Máquinas tipo "C" o de azar.	
En general.	Cuota anual: 4.400 euros, por cada máquina y jugador.
Máquinas de tipo "C" en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores, será de aplicación la cuota siguiente.	Cuota anual: 4.400 euros, más un incremento del 15% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero.

2. En el período impositivo 2021 se aplicarán las siguientes cuotas fijas reducidas de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar y apuestas:

Máquinas tipo "B" o recreativas con premio en especie, llamadas grúas, cascadas o similares, así como las expendedoras que incluyan algún elemento de juego, apuesta, envite, azar o habilidad del jugador que condicione la obtención del premio.	Cuota anual: 3.200,00 euros.
Máquinas tipo "B" o recreativas con premio en metálico.	
En general.	Cuota anual: 3.200,00 euros.
Máquinas de tipo "B" en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores.	Cuota anual: 3.200 euros, más un incremento del 18% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero.
Máquinas tipo "C" o de azar.	
En general.	Cuota anual: 4.700 euros, por cada máquina y jugador.
Máquinas de tipo "C" en las que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por los otros jugadores, será de aplicación la cuota siguiente.	Cuota anual: 4.700 euros, más un incremento del 18% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir del primero.

5. Para la aplicación de estas cuotas reducidas, los sujetos pasivos deberán reunir los requisitos siguientes:

a) Encontrarse al corriente de pago de las obligaciones fiscales y demás deudas de derecho público relacionadas con el juego. Este requisito deberá mantenerse durante todo el ejercicio.

b) Mantener durante todo el ejercicio su plantilla media de trabajadores, en términos de persona/año regulados en la normativa laboral, respecto a la que tuviesen durante el ejercicio anterior.

Para el cálculo de la plantilla media se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, de todos los códigos de cuentas de cotización asociados al sujeto pasivo.

De conformidad con lo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar declaración responsable del 1 al 15 de enero de cada ejercicio en la que manifiesten que durante el mismo se acogen a estas cuotas reducidas, cumpliendo los requisitos establecidos al efecto.

En el supuesto de que, con posterioridad a la aplicación de las cuotas reducidas, se incumpliera alguno de los requisitos que condicionan su aplicación, se procederá a la liquidación de las cantidades no ingresadas de acuerdo con las cuotas ordinarias, junto con los correspondientes intereses de demora.

Disposición adicional sexta [sic]. *Bajas temporales de máquinas recreativas de tipo B y C en el segundo semestre del ejercicio 2020.*

Excepcionalmente, y para el segundo semestre del ejercicio 2020, los sujetos pasivos podrán situar un 25%, como máximo, de las máquinas de tipo B y C que tengan autorizadas, en situación de baja temporal, con el fin de adecuar el número de máquinas en producción a la situación actual generada por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), siempre que durante el segundo semestre del año se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto de los que tuviese en el segundo semestre del ejercicio 2019. Esta situación deberá ser comunicada a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, en el plazo de los diez primeros días naturales del mes de julio de 2020, a través del procedimiento habilitado al efecto en la Sede Electrónica de la CARM.

Las máquinas de tipo B o C que se encuentren en esa situación deberán ser retiradas de los locales en el que se encuentren situadas antes de que finalice el plazo para su comunicación, manteniéndose, no obstante, vigente la autorización para la explotación de la máquina, la autorización para su instalación en el local y los boletines de situación.

Esta baja temporal podrá solicitarse para uno de los trimestres o para ambos. En caso de que el sujeto pasivo pretenda la reactivación para el último trimestre de cualquiera de las

máquinas en baja temporal deberá comunicarlo a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, durante el mes de septiembre a través del procedimiento habilitado al efecto en la Sede Electrónica de la CARM, debiendo proceder al ingreso del pago fraccionado correspondiente al último trimestre conforme a los plazos previstos en el artículo 10.4 a), 1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

Durante el período de baja temporal de las máquinas no serán exigibles los pagos fraccionados trimestrales de la Tasa Fiscal sobre el Juego correspondientes a dicho período, siempre que se mantengan en esta situación.

En caso de no cumplir el requisito de mantenimiento de plantilla se procederá la liquidación de las cantidades no ingresadas, junto con los correspondientes intereses de demora, cuyo pago deberá realizarse en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición adicional séptima. *Aplicación temporal de la tarifa reducida de la Tasa Fiscal sobre el Juego aplicable a Casinos, durante los ejercicios 2020 y 2021.*

En los períodos impositivos 2020 y 2021 a los casinos de juego que no reduzcan la plantilla de trabajadores, en términos de plantilla media regulados en la normativa laboral, les serán de aplicación las siguientes tarifas:

Base Imponible (en euros)	Tipos aplicables al ejercicio 2020	Tipos aplicables al ejercicio 2021
De 0 a 2.000.000,00.	15%	18%
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00.	35%	38%
Más de 4.000.000,00.	50%	52%

En caso de incumplimiento del requisito previsto en el apartado anterior, las empresas realizarán la autoliquidación de las cantidades no ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora en los primeros 30 días del año siguiente al que se incumpla el mismo.

Los casinos de juego deberán tener a disposición de la Administración Tributaria la documentación precisa para acreditar fehacientemente el cumplimiento de dicho requisito.

Disposición adicional séptima [sic]. *Bonificación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, relativa a máquinas recreativas y de azar, correspondiente al segundo trimestre de 2020.*

Se establece una bonificación del 100% de la cuota correspondiente al segundo trimestre de 2020 de la Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, relativa a máquinas recreativas y de azar a que se refiere el artículo 10 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

[. . .]

Disposición adicional novena. *Requisito para la aplicación de la deducción por inversiones en instalaciones de recursos energéticos realizadas durante el año 2023.*

La aplicación de la deducción establecida en el apartado cinco del artículo 1, respecto a las inversiones realizadas durante el año 2023, requerirá el reconocimiento previo de la Administración regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine. Tanto la comunicación expresa de intención de acogerse a esta deducción como su reconocimiento deberán producirse en fecha no posterior al 30 de junio de 2024.

[. . .]

§ 70

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 283, de 24 de noviembre de 2011
Última modificación: 30 de enero de 2021
Referencia: BOE-A-2011-18458

I

Tras la aprobación del Plan General de Contabilidad mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) por el Real Decreto 1515/2007, de la misma fecha, las entidades sin fines lucrativos han podido seguir aplicando la adaptación aprobada por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril. No obstante, en la práctica, estas entidades se han visto afectadas por los nuevos contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), en la medida en que de acuerdo con sus respectivas normas de derecho transitorio, todos aquellos aspectos de la adaptación que se oponían a los citados textos habían quedado derogados.

Por su parte, la disposición final tercera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, establece que corresponde al Gobierno efectuar la actualización de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

En el ejercicio de esta habilitación, y atendiendo a las especiales características y naturaleza de la actividad y de las operaciones que desarrollan las entidades sin fines lucrativos, se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por Resolución de 18 de noviembre de 2010, un grupo de trabajo para adaptar las normas de 1998 al nuevo marco de información financiera y facilitar de esta forma la implantación en estas entidades de la reforma contable emprendida en España en el año 2007.

Las normas de adaptación que ahora se aprueban, fruto de las reflexiones del citado grupo, son aplicables, con carácter general, a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto. Así, el artículo 3 establece su aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia estatal de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y a las asociaciones declaradas de utilidad pública al establecerse la obligación en el artículo 5 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, sin perjuicio de que otras disposiciones puedan establecer su aplicación obligatoria a distintas entidades sin fines lucrativos.

En este sentido, sería deseable que si la respectiva norma reguladora impone la obligación de llevar una contabilidad que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, el registro, valoración y presentación de las operaciones en las cuentas anuales se realizase sobre la base de la integridad de los criterios que ahora se aprueban, desaconsejándose, en consecuencia, una aplicación «a la carta» de estas disposiciones.

II

A raíz de la citada reforma contable, la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha venido a clarificar en los primeros años de vigencia del Plan General de Contabilidad, la aplicación a las entidades no lucrativas del modelo dual interno de cuentas anuales regulado para las empresas. En este contexto, cuando el grupo de trabajo inició su andadura, se consideró que lo más oportuno era no apartarse, en lo fundamental, del citado modelo sin perjuicio, claro está, de introducir los desarrollos y precisiones necesarios en función de la naturaleza singular de la actividad desarrollada por estas entidades.

De acuerdo con esta decisión, el real decreto reproduce en la parte dispositiva gran parte de la regulación contenida en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios específicos de las microempresas, configurando el modelo contable que se describe seguidamente.

Las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública están obligadas a aplicar las cinco partes de que constan las normas de adaptación, si bien, al igual que sucede con el Plan General de Contabilidad, la cuarta y quinta parte referidas al cuadro de cuentas y a las definiciones y relaciones contables, respectivamente, solo serán obligatorias en la medida que incluyan criterios de registro y valoración.

La primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, recoge los documentos que integran las cuentas anuales así como los requisitos, principios y criterios contables de reconocimiento y valoración, que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Siguiendo el modelo del Plan General de Contabilidad, en esta parte, también se definen los elementos que integran las cuentas anuales y los criterios de reconocimiento y valoración, en función de la naturaleza singular de los activos destinados al cumplimiento de los fines no lucrativos, circunstancia que exige sustituir la referencia a la obtención de beneficios o rendimientos económicos, por la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura, entendiéndose cumplido este requisito en aquellos casos en que el bien o derecho incorpora un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad, aunque no genere flujos de efectivo.

En la segunda parte, Normas de Registro y Valoración, se ha considerado oportuno tratar exclusivamente las operaciones o hechos económicos que requerían un criterio particular basado en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o de la conveniencia de aclarar el tratamiento contable de las situaciones que se presentan con mayor frecuencia en las entidades sin fines lucrativos.

Es decir, si bien por economía de medios no se recogen aquí de forma expresa, estas entidades deberán aplicar de forma obligatoria las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad. En particular, les resultarán de aplicación las disposiciones generales sobre el inmovilizado material, salvo en aquello que se oponga a la regulación aprobada para los activos no generadores de flujos de efectivo, activos intangibles, inversiones inmobiliarias, arrendamientos y operaciones de naturaleza similar, activos y pasivos financieros, existencias, moneda extranjera, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre sociedades, provisiones y contingencias, pasivos por retribuciones a largo plazo con el personal, combinaciones de negocios, negocios conjuntos, operaciones entre entidades del grupo, cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables y hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Sin perjuicio de lo anterior, las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 6 y 8 del real decreto, podrán optar, en relación con estas disposiciones generales, por aplicar las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de

Contabilidad de PYMES y los criterios específicos de las microentidades que se regulan en el propio artículo 8, si bien los límites sobre los que se construye el ámbito de aplicación de estos últimos, se han establecido considerando la definición de microentidad empleada en la norma sustantiva.

En este sentido, cabe recordar que para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública dichos límites se han establecido en el artículo 25.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en la Disposición adicional tercera del Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, aprobado por el Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, respectivamente, en los siguientes umbrales: total de las partidas del activo inferior a 150.000 euros, importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra anual de negocios de su actividad mercantil, inferior a 150.000 euros, y número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

En segundo lugar, en aras de facilitar la aplicación de la norma contable, se amplía la relación de criterios simplificados aplicable a las microentidades en los siguientes supuestos: préstamos concedidos y recibidos a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado y ayudas plurienales.

El modelo dual se complementa con las disposiciones adicionales tercera, cuarta, quinta y sexta que regulan los criterios que han de seguirse en los supuestos de abandono o incorporación a los diferentes marcos jurídicos de información financiera.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación disponen que los documentos que integran las cuentas anuales de estas entidades son el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria. A la hora de dotar de contenido a los citados documentos, la mayoría de los integrantes del grupo de trabajo opinaba que, para cumplir con el objetivo de imagen fiel, el contenido de la cuenta de resultados de la vigente adaptación debía ser sustituido por un estado que mostrase los aumentos y disminuciones del patrimonio neto originados en el ejercicio, como expresión del resultado total de la entidad, por diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y de los ingresos y gastos, tanto de los contabilizados formando parte del excedente del ejercicio como de los incluidos directamente en el patrimonio neto a la espera de su posterior reclasificación al excedente. Completan el resultado total los ajustes que sea preciso contabilizar en las reservas fruto de los errores y cambios de criterio.

Considerando la relevancia de este cambio, en comparación con el modelo aplicable por las empresas, a la hora de establecer los diferentes márgenes que configuran el citado resultado se ha observado una especial cautela para identificar bajo la rúbrica de «Excedente» al que con dicha denominación lucía como saldo de la cuenta de resultados de los modelos aprobados en el año 1998, al objeto de que esta magnitud de singular relevancia jurídica, núcleo, por ejemplo, de la tributación de las rentas no exentas o de la regulación en materia de destino de rentas e ingresos, pueda seguir tomándose como referente por la norma fiscal y la sustantiva, garantizando así que el paso adelante que supone la citada cuenta en el logro de una información más relevante no vaya en detrimento de la utilidad que para dichos fines proporcionaba la contabilidad de estas entidades hasta la fecha.

Adicionalmente, y en sintonía con los pronunciamientos internacionales en la materia, la mayoría de los integrantes del grupo consideraba oportuno incluir en la memoria información sobre los flujos de efectivo, además de la exigida, en su caso, por la norma sustantiva sobre el grado de cumplimiento de las actividades previstas por la entidad al inicio del ejercicio, diferenciando los recursos obtenidos y aplicados en cada una de ellas, e identificando el número de beneficiarios o usuarios y los recursos humanos empleados para alcanzar dicho fines.

Sobre la base de esta conclusión, la tercera parte contiene las reglas de elaboración y los modelos de las cuentas anuales normales, abreviados y simplificados de las entidades sin fines lucrativos, adaptados a sus especiales características. Es decir, de forma coherente a la técnica de normalización seguida en la segunda parte, en los modelos de memoria, salvo la simplificada, se regula exclusivamente la información que viene impuesta por la especialidad del sujeto contable al que van dirigidas estas normas.

A tal efecto cabe advertir que las entidades que opten por aplicar las disposiciones generales incluidas en la segunda parte del Plan de PYMES elaborarán su balance y cuenta de resultados siguiendo los modelos abreviados, considerando las precisiones que en ellos se indican para tal supuesto, salvo que a su vez opten por aplicar los criterios específicos de las microentidades, en cuyo caso, la memoria se cumplimentará en el modelo simplificado.

Adicionalmente, cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, o se opte por aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria.

La cuarta parte, Cuadro de Cuentas, incluye las modificaciones en la denominación de los subgrupos y cuentas que se han considerado necesarias para poder reflejar contablemente las operaciones contenidas en la segunda parte de la adaptación, y las disposiciones generales en materia de registro y valoración, sin intentar agotar todas las situaciones que puedan producirse en la realidad.

Para ello, se han habilitado cuentas específicas y otras se han modificado. También se han eliminado cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que estas entidades en los supuestos en que determinadas operaciones así lo exijan, puedan utilizarlas. En todo caso, el cuadro de cuentas no será obligatorio en cuanto a su numeración y denominación, sin perjuicio de constituir una guía o referente obligatorio en relación con los epígrafes y partidas de las cuentas anuales.

La quinta parte, Definiciones y Relaciones Contables, aporta claridad y contenido al cuadro de cuentas de la cuarta parte, al incluir las correspondientes definiciones, relaciones contables y los movimientos que darán origen a los motivos de cargo y abono. Esta quinta parte también deberá complementarse con los motivos de cargo y abono generales regulados en el Plan de empresas, y al igual que éste tampoco será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro y valoración, o sirva para su interpretación, todo ello sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

Asimismo se incluye una disposición transitoria única relativa a la aplicación por primera vez de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, para regular, entre otras cuestiones, las reclasificaciones que pudieran surgir a la entrada en vigor de la nueva normativa.

III

El presente Real Decreto aprueba también el formato del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos y los modelos para cumplir con las exigencias de información en materia de destino de rentas e ingresos establecidas por la regulación sustantiva.

En particular, el artículo 26 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, se dispone que el plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

Es decir, frente al presupuesto exigido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, la regulación actual se decanta por el plan de actuación, del que los distintos Protectorados han ido aprobando sus propios modelos. De esta forma, y al ser el grado de cumplimiento del mismo una información que habrá de ser incluida en la memoria de las cuentas anuales, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas (artículo 25 de la Ley 50/2002), se ha considerado oportuno elaborar un modelo general de plan de actuación, en aras de dotar de mayor homogeneidad a la información suministrada por estas entidades.

Además, en este ámbito, destaca en importancia la información a exigir a las entidades no lucrativas sobre el destino de rentas e ingresos, dada la finalidad social que caracteriza su labor.

Así, las normas de adaptación del año 1998 establecían la necesidad de incluir en la memoria de las cuentas anuales un apartado sobre la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios. Entre esta información se incluía el «destino de rentas e

ingresos», en forma de cuadros numéricos, y que tenía por objeto verificar el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 25 de la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y hoy contemplado en el artículo 27 de la vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre, consistente en destinar a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 % de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos incurridos para su obtención.

En la práctica, la elaboración de esta información ha originado numerosas dudas a las entidades sin fines lucrativos, sin perjuicio del avance que supuso la regulación de esta materia en el Reglamento de desarrollo de la Ley 50/2002. Por ello, en aras de clarificar los criterios a seguir para dar cumplimiento a dicha obligación, en la memoria se han incluido una serie de precisiones aclarando la información que sobre el destino de rentas e ingresos deben proporcionar estas entidades.

IV

Las fundaciones de competencia estatal pueden participar en sociedades mercantiles y, en consecuencia, mantener con estas entidades una vinculación que les atribuya el control en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. En estos casos, el artículo 25.9 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones de competencia estatal y su reglamento de desarrollo imponen a estas entidades la obligación de consolidar, previsión que se ha recogido en la Disposición adicional primera del real decreto.

Adicionalmente, las entidades sin fines de lucro pueden establecer vínculos de cooperación con otras entidades sin fines lucrativos para el mejor ejercicio de sus fines sociales, en relaciones distintas de las de propiedad, control o gestión comunes, tales como el uso de un nombre común, compartir políticas, procedimientos de calidad, estrategias o recursos profesionales o del voluntariado, tanto en su actividad operativa, como en lo relativo a su financiación o inversión, o a su política de información y rendimiento de cuentas. Estas redes de entidades pueden constituir grupos de coordinación que no están obligados a consolidar, pero que si optasen por elaborar dichas cuentas deberán hacerlo siguiendo los mandatos establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

La Disposición adicional segunda del real decreto mantiene el esquema contable de las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, en los mismos términos que establecía el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, si bien, en la actualidad con referencia al vigente modelo contable.

Las habilitaciones para desarrollos normativos futuros, quedan incorporadas en la disposición final primera recogiendo las competencias establecidas en la legislación vigente sobre el desarrollo de la adaptación. En particular, merece destacarse la conferida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas entidades sin fines lucrativos, considerando la regulación específica que ahora se aprueba, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar; incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro.

Por último, se deroga el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

De acuerdo con la disposición final tercera del real decreto, su entrada en vigor está prevista para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2012.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta del Gobierno de Asuntos Económicos y Ministra de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 21 de octubre de 2011,

DISPONGO:

Artículo 1. *Aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.*

Se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como Anexo I a este Real Decreto.

Artículo 2. *Aprobación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*

Se aprueba el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como Anexo II a este Real Decreto.

Artículo 3. *Ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.*

1. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Artículo 4. *Ámbito de aplicación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*

El plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos se elaborará obligatoriamente por las fundaciones de competencia estatal ajustándose al modelo incluido en el Anexo II.

Artículo 5. *Aplicación del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas a las entidades sin fines lucrativos.*

1. En todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación incluidas en el Anexo I, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado Real Decreto.

2. Las entidades no lucrativas que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 6, 7 y 8 siguientes, hayan optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas o, en su caso, los criterios aplicables por las microentidades allí contenidos, aplicarán dicho Plan o criterios en todo lo no modificado por las normas que se insertan a continuación.

Artículo 6. *Ámbito de aplicación de las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).*

1. Podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los ocho millones de euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. “Ingresos de la entidad por la actividad propia” y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las entidades perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución, las entidades podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte de las normas de Adaptación incluidas en el anexo I, los citados límites deberán aplicarse a la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. En ningún caso podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, las entidades que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que formen parte de un grupo de entidades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.

b) Que su moneda funcional sea distinta del euro.

3. La opción que una entidad, incluida en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES, ejerza de seguir este Plan o el Plan General de Contabilidad, además de las normas que ahora se aprueban, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 7. *Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas a las entidades sin fines lucrativos.*

1. La entidad que, cumpliendo los requisitos exigidos en el artículo anterior, opte por la aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES, deberá aplicarlo de forma completa.

2. Cuando una entidad que aplique el Plan General de Contabilidad de PYMES realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan General de Contabilidad con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso serán aplicables.

Artículo 8. *Criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos.*

1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las entidades que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

Las entidades perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas,* contenida en la tercera parte de las normas de Adaptación incluidas en el Anexo I, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

A estos exclusivos efectos, cuando proceda considerar los criterios específicos para microentidades, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los acuerdos descritos en la norma primera del apartado 3 de este artículo.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. La opción que una microentidad ejerza de aplicar o no los criterios específicos contenidos en el apartado 3 siguiente, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microentidades, conforme a lo establecido en el apartado anterior.

3. Las entidades que opten por los criterios específicos de las microentidades, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

1.ª Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar.

En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero, se estará a lo dispuesto en la norma de registro y valoración correspondiente incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como un gasto en la cuenta de resultados. En su caso, en el momento de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de dicha opción.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, aplicarán los criterios de registro y valoración relativos a los arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar contenidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

2.ª Préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado.

Los préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por el importe entregado o recibido, respectivamente. En su caso, los intereses de la operación se reconocerán, por el importe acordado, en la cuenta de resultados.

3.ª Deudas por ayudas concedidas en el ejercicio de la actividad propia.

Las ayudas monetarias concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto o largo plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal.

Si la concesión de la ayuda es plurienal, el pasivo también se registrará por el valor nominal del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

4.ª Impuesto sobre beneficios.

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de resultados por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al

ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

4. Las cuentas a utilizar para el registro contable de las operaciones descritas en el apartado 3 anterior serán, con carácter general, las siguientes:

a) La cuenta 621. «Arrendamientos y cánones» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se desagregará en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6210. «Arrendamientos y cánones».
6211. «Arrendamientos financieros y otros».

El movimiento de la cuenta 6211 es el siguiente:

Se cargará:

Por el importe devengado por las cuotas del arrendamiento financiero y otros similares, con abono, normalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se abonará:

Con cargo a la cuenta 129.

b) La cuenta «447. Usuarios, deudores» prevista en la cuarta parte de las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.
c) La cuenta «412. «Beneficiarios, acreedores» y la cuenta 650. «Ayudas monetarias» previstas en la cuarta parte de las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.
d) La cuenta 6300. «Impuesto corriente» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

5. Las entidades que apliquen los criterios específicos contenidos en el apartado 3 de este artículo incluirán en el apartado 2.1.a) de la memoria una mención expresa de la aplicación de estos criterios.

Disposición adicional primera. *Cuentas anuales consolidadas.*

1. Las fundaciones que participen en sociedades mercantiles y se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos para la sociedad dominante en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio, deberán formular cuentas anuales consolidadas en los términos previstos en dicho Código y en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.
2. Una red de entidades sin fines lucrativos es una estructura organizada de entidades sin fines lucrativos, que tienen por objetivo la cooperación para el mejor ejercicio de sus fines sociales.
Si una red de entidades sin fines lucrativos elabora voluntariamente las cuentas anuales agregadas o combinadas de las entidades que la integran, dichas cuentas se formularán aplicando de forma obligatoria las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
La formulación y aprobación de estas cuentas anuales y, en su caso, la posterior revisión por el órgano competente, seguirá el régimen previsto para las cuentas consolidadas en la correspondiente norma reguladora del régimen jurídico de la entidad. Las cuentas anuales deberán ser firmadas por todas las personas que tengan conferida la facultad para ello, y si faltara la firma de alguno se hará expresa indicación de la causa en cada uno de los documentos en que falte. En todo caso las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado.
3. Las cuentas anuales consolidadas se depositarán en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto en la sección 2ª del capítulo III del título III de su reglamento.

Disposición adicional segunda. *Asociaciones deportivas.*

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos no serán de aplicación a las Federaciones deportivas españolas y Federaciones territoriales de ámbito autonómico integradas en ellas ni a los Clubes profesionales y Asociaciones deportivas declarados de utilidad pública que, atendiendo a los términos de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se regirán por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994 para el caso de las Federaciones deportivas, y por la Orden del Ministerio de Economía de 27 de junio de 2000 en el caso de Clubes profesionales y Asociaciones deportivas, sin perjuicio de que en las cuentas anuales se incluya la información, que cuando tengan el carácter de utilidad pública, se requiere en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En concreto, incluirán en la memoria de las cuentas anuales información relativa a:

a) Actividad de la entidad.
b) En su caso, las bases de presentación y la información de la liquidación del presupuesto.
c) Excedente del ejercicio.
d) Ingresos y gastos.
e) Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
f) Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
g) Información sobre autorizaciones otorgadas por la Autoridad administrativa correspondiente que sean necesarias para determinadas actuaciones.
h) Cualquier otra información que se significativa.

Disposición adicional tercera. *Ajustes derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microentidades.*

Al inicio del primer ejercicio en el que una entidad deje de aplicar los criterios específicos de las microentidades, los nuevos criterios se aplicarán de forma retroactiva. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para reconocer los activos y pasivos que procedan será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte de las normas de Adaptación incluidas en el Anexo I, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen abandonando los criterios específicos aplicables por las microentidades, la entidad creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microentidades», en el que se mencionarán las diferencias entre los criterios contables específicos de las microentidades aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Disposición adicional cuarta. *Incorporación de los criterios específicos aplicables por las microentidades.*

En el ejercicio en el que una entidad pase a aplicar los criterios específicos de microentidades, realizará esta aplicación de forma prospectiva desde el inicio de dicho ejercicio, debiendo contabilizarse de acuerdo con los anteriores criterios los saldos pendientes de cancelación.

En la memoria de las cuentas anuales, se informará acerca del tratamiento contable de cada uno de los acuerdos de arrendamiento financiero suscritos.

Disposición adicional quinta. *Aplicación por las entidades sin fines lucrativos de criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES cuando en ejercicios previos se han utilizado criterios del Plan General de Contabilidad.*

En el primer ejercicio en que una entidad, en cumplimiento de lo establecido en las presentes normas de adaptación, deje de aplicar los criterios del Plan General de Contabilidad y aplique los criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES, realizará

esta aplicación de forma retroactiva, cancelándose al inicio de dicho ejercicio los ajustes por cambios de valor que figuren en el patrimonio neto con cargo o abono a las partidas de los instrumentos financieros que hubieran originado los citados ajustes.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES, la entidad creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados de la transición a los criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Disposición adicional sexta. *Ajustes derivados de la aplicación de criterios del Plan General de Contabilidad por las entidades sin fines lucrativos.*

Al inicio del primer ejercicio en el que la entidad, deje de aplicar los criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES, incluidos, en su caso, los criterios de registro y valoración específicos para microentidades, aplicará los criterios del Plan General de Contabilidad de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando los criterios del Plan General de Contabilidad la entidad creará en la memoria un apartado específico con la denominación «Aspectos derivados de la transición a los criterios del Plan General de Contabilidad», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Disposición transitoria única. *Reglas de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012.*

1. El balance de apertura del ejercicio en que se apliquen por primera vez las presentes normas de adaptación se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se reclasificarán los elementos patrimoniales en sintonía con lo dispuesto en estas normas.

b) Se valorarán estos elementos patrimoniales por su valor en libros; y

c) Se comprobará su deterioro de valor en esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, la entidad podrá opta por valorar todos los elementos patrimoniales contemplados en la letra a) anterior por el importe que corresponda de la aplicación retroactiva de estas normas.

La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación de estas normas será una partida de reservas.

2. Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán ser presentadas:

a) Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2012.

3. En la memoria de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2012, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables» en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el

ejercicio anterior y en el presente, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Queda derogado el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, así como las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga a lo establecido en este Real Decreto.

Disposición final primera. *Habilitación normativa.*

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión europea, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Estas normas deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

2. Con objeto de facilitar la aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará, mediante resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, para lo cual deberá ajustarse a la regulación contenida en el Anexo I que se inserta a continuación. Estas normas deberán seguir el procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Disposición final segunda. *Título competencial.*

El presente Real Decreto, en relación con las asociaciones declaradas de utilidad pública, se aprueba al amparo del artículo 149.1.14 de la Constitución, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

La presente norma entrará en vigor el 1 de enero de 2012 y será de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha.

ANEXO I

Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos

1. En el anterior marco de regulación, Plan General de Contabilidad de 1990 y sus disposiciones de desarrollo, se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y sus normas de información presupuestaria. La iniciativa encontraba justificación en las especiales características que tienen este tipo de entidades, cuya actividad principal no persigue la obtención de un lucro sino fines de interés general.

Tras la aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, así como del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en virtud de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (con un contenido similar la Disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de

noviembre), se ha mantenido la vigencia de la citada adaptación, salvo en aquellos aspectos que de forma expresa se opusieran a los criterios contenidos en el nuevo Plan.

Al objeto de clarificar su aplicación, y en sintonía con el citado Derecho transitorio, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicó en su Boletín (BOICAC) número 73, de septiembre de 2008, la interpretación sobre los criterios que debían seguir las entidades no lucrativas, sujetas hasta el momento a las normas de adaptación de 1998, para elaborar sus cuentas anuales en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008. A mayor abundamiento, en el BOICAC número 76, de diciembre de 2008, se publicó otra interpretación sobre el contenido concreto de los modelos de balance y cuenta de resultados que debían elaborar estas entidades.

Las normas que ahora se aprueban, fruto de la habilitación atribuida al Gobierno en la Disposición final tercera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, para actualizar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, asumen, en lo fundamental, la citada doctrina y tienen por objeto recoger, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad el tratamiento de aspectos específicos propios de las entidades sin fines de lucro, contemplando las diferentes actividades que realizan este tipo de entidades.

2. Las presentes normas, al igual que su antecedente inmediato, tienen como destinatario las citadas entidades, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan quedar incluidas obligatoriamente dentro de su ámbito de aplicación si la correspondiente norma sustantiva así lo dispone.

En este sentido, sería deseable que si la respectiva norma reguladora impone la obligación de llevar una contabilidad que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, el registro, valoración y presentación de las operaciones en las cuentas anuales se realizase sobre la base de la integridad de los criterios que ahora se aprueban, desaconsejándose, en consecuencia, una aplicación «a la carta» de estas disposiciones.

Para su elaboración se ha partido del trabajo realizado por el grupo de expertos nombrados por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la Resolución de 18 de noviembre de 2010, integrado por técnicos del propio Instituto, asociaciones representativas del sector y por profesionales y académicos que aportaron sus conocimientos y experiencia de gran utilidad tanto desde una consideración global como referidas a operaciones específicas de este tipo de entidades, aunando así la doble perspectiva teórica y pragmática plasmada en la dinámica evolutiva del mundo de las entidades no lucrativas.

De lo anterior se deduce que estas normas de adaptación ajustadas al Plan General de Contabilidad, es la obra de un conjunto muy amplio de expertos contables en cuya configuración se ha buscado conseguir un adecuado equilibrio en la participación de profesionales expertos en la contabilidad de entidades sin fines de lucro, profesores universitarios relacionados con la materia y representantes de la Administración Pública.

Asimismo, aunque se han valorado todos los criterios expuestos por los distintos componentes del grupo de trabajo, en las decisiones adoptadas han primado aquéllos que, de acuerdo con las líneas marcadas por el Plan General de Contabilidad y atendiendo a la naturaleza de los hechos, permiten lograr un adecuado reflejo contable de su significación económica y financiera.

3. La adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos viene impuesta por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigida. Son entidades cuyo objetivo no es obtener un lucro comercial sino perseguir fines de interés general en beneficio de la comunidad, entre los que pueden citarse los de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

En el transcurso de las diferentes reuniones, los integrantes del grupo de trabajo han tenido en todo momento presente esta circunstancia. Es decir, el hecho de que la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos no puede desconocer el elemento que las caracteriza, la ausencia de lucro, si se las compara con otros operadores económicos que

intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión, con carácter general, en forma de flujos de efectivo.

Frente a estos operadores, las entidades sin fines lucrativos no buscan el beneficio propio y su posterior distribución entre los socios o partícipes, sino el beneficio de la comunidad en general, lo que motiva que la imagen fiel que deben mostrar sus cuentas anuales, en particular, su cuenta de resultados, debe incidir en la presentación de los recursos obtenidos en un periodo y su empleo o destino en la consecución de los diferentes fines, con el objetivo de que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, como la Administración Pública.

En definitiva, los aportantes de fondos en estas entidades no toman sus decisiones de «invertir» en función del rendimiento generado por su aportación, sino dependiendo de los citados fines, con los que se identifican, y de su grado de cumplimiento.

4. Las normas que ahora se aprueban, en la medida en que suponen un desarrollo normativo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y una adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, al igual que la citada normativa, tienen como objetivo ahondar en la armonización de la normativa contable nacional con la internacional. Por ello, introducen en el marco contable que resulta de aplicación en las cuentas anuales individuales de las entidades sin fines lucrativos españolas, unas normas compatibles con las normas internacionales, incluyendo las precisiones que se consideran necesarias para tratar desde una perspectiva económica racional la especialidad de estas entidades.

En este punto cabe poner de manifiesto la ausencia en el momento presente, de una Norma Internacional de Información Financiera que regule el tratamiento contable aplicable a la actividad desarrollada por las entidades no lucrativas. No obstante, cabe destacar en este ámbito la labor del FASB (Financial Accounting Standards Board) norteamericano, a través de su documento de Declaración de conceptos número 4, sobre los *Objetivos de la información financiera en las entidades sin ánimo de lucro*, así como el contenido de la codificación de normas contables americanas que en su Concepto 958 «Not-for-profit Entities» ha integrado la *Contabilidad de las entidades no lucrativas*.

Del mismo modo, dentro del contexto internacional cabe considerar como referente, por la similitud en la propia esencia y objeto de carácter social de las entidades no lucrativas con las de carácter público, las Normas Internacionales para el Sector Público emitidas por el IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), cuyo objeto es tratar las especialidades contables de las entidades del sector público, promoviendo al mismo tiempo en este ámbito la convergencia con las propias Normas Internacionales de Información Financiera.

A nivel interno, es menester hacer referencia al trabajo desarrollado en los últimos años por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas materializado en los siguientes textos: documento n.º 1: Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades sin Fines Lucrativos, de Junio de 2008, y documento n.º 2: Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos, de 2010.

Las citadas experiencias fueron tomadas por el grupo de trabajo como fuente de inspiración al objeto de alumbrar el documento que ha servido de base para redactar las presentes normas.

5. La adaptación tiene la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, si bien se ha considerado conveniente, por economía de medios, recoger únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que están más estrechamente relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

El tratamiento contable de los restantes hechos y transacciones no presenta diferencia alguna con el previsto en la norma general, circunstancia que justifica la técnica de normalización que se ha elegido, en aras de la claridad. A tal efecto merece destacarse la habilitación conferida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, considerando la regulación específica que ahora se aprueba, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que

contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar; incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro. En esta labor, lógicamente, deberán considerarse los criterios que ahora se aprueban.

En consecuencia, las entidades sin fines lucrativos deberán aplicar de forma obligatoria a todas las operaciones y hechos económicos no previstos en esta adaptación, el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, así como los criterios específicos de las microentidades.

De acuerdo con lo indicado, se incluyen cinco partes:

– Marco Conceptual de la Contabilidad.
– Normas de registro y valoración.
– Cuentas anuales.
– Cuadro de cuentas.
– Definiciones y relaciones contables.

6. En comparación con el Marco Conceptual de la Contabilidad de las empresas, el aprobado para las entidades sin fines lucrativos incluye los siguientes cambios.

La primera y, tal vez, la modificación de mayor calado es la que afecta a los documentos que integran las cuentas anuales al presentarse en un solo estado, la cuenta de resultados, las variaciones en el patrimonio neto que las empresas muestran en la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación disponen que los documentos que integran las cuentas anuales son el balance, la cuenta de resultados y la memoria, sin contemplar los dos nuevos documentos, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. La divergencia lógicamente responde al hecho de que la redacción de las citadas normas es anterior a la reforma incorporada en el artículo 34 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Dejando al margen esta circunstancia y entrando en el fondo de la cuestión, en particular, cuál debería ser el contenido adecuado de la cuenta de resultados de una entidad sin fines lucrativos, después de un intenso debate la mayoría del grupo consideraba que este documento debía mostrar los aumentos y disminuciones del patrimonio neto producidos en el ejercicio, como expresión de la variación en los recursos netos no exigibles puestos a disposición de la entidad, en ese ejercicio, para el cumplimiento de sus fines.

Así, frente a la opción de ceñirse al modelo regulado para las empresas, la mayoría de los integrantes del grupo sostenían que dicha cuenta además de corresponderse mejor con el objetivo de imagen fiel que debe lograr la contabilidad de estas entidades, en función de su especial naturaleza, estaba en sintonía con el criterio seguido por otros emisores de normas a nivel internacional como por ejemplo el FASB en EEUU. A nivel interno cabe resaltar que el criterio elegido también está en línea con el propuesto por la Comisión de Entidades sin Fines Lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas en el documento n.º 2: Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos, de 2010.

Una vez fijado este contenido «amplio» de la cuenta de resultados, los integrantes del grupo de trabajo concluyeron que la inclusión de un estado de cambios en el patrimonio neto, lógicamente, carecía ya de relevancia.

Por último, respecto al estado de flujos de efectivo se consideró que lo más oportuno era ubicarlo en la memoria a la vista de la previsión legal sobre los documentos que integran las cuentas anuales de las fundaciones de competencia estatal.

El segundo cambio reseñable en el marco conceptual es el introducido en la redacción de los elementos que integran las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. En particular, la nueva definición de «activo» y su criterio de reconocimiento en respuesta a los objetivos de naturaleza social que, con carácter general, persiguen estas entidades, circunstancia que exige sustituir la referencia al logro de beneficios o rendimientos económicos, por la expectativa de obtener rendimientos aprovechables en la actividad futura, mención que engloba a los primeros y adicionalmente

amplía la definición a aquellos que sin generar los citados beneficios sí que incorporan un potencial de servicio para los usuarios de la entidad.

En sintonía con dicha finalidad, la tercera modificación relevante es la introducida en los criterios de valoración en los que se incorpora el coste de reposición como la mejor estimación del valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo, a los efectos de calcular su deterioro, trayendo a colación por analogía el tratamiento regulado en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Para finalizar con la exposición de los aspectos más novedosos recogidos en el marco conceptual es necesario hacer una breve referencia a cómo se ha resuelto la confluencia en unos mismas cuentas anuales de la actividad propia y la actividad mercantil que pudieran realizar algunas entidades, cuando su norma sustantiva así lo prevea.

El artículo 25.9 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones de competencia estatal dispone que cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de estas entidades se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio. Por su parte, el artículo 23 de su Reglamento de desarrollo establece que las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles, identificándose, a estos exclusivos efectos, una correspondencia entre los términos «actividad económica» y «actividad mercantil». A su vez, de la lectura del artículo 23.2 del citad Reglamento parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoria.

En este contexto normativo, y con el objetivo de preservar la comparabilidad de la información económico-financiera de la actividad empresarial en el modelo contable interno, independientemente de cuál sea la naturaleza jurídica del operador económico que la realiza, esta regulación determina que los criterios contables aplicados por estas entidades en el ejercicio de su actividad mercantil no difieran de los aplicados por las empresas, sin perjuicio de las diferencias ya apuntadas en relación con los documentos que integran las cuentas anuales que en todo caso serán los fijados por la norma reguladora del régimen jurídico de la entidad.

7. La segunda parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, contiene las normas de registro y valoración aplicables a las distintas transacciones o hechos económicos, así como a los diversos elementos patrimoniales.

Es menester recordar que los criterios que se han incluido en la adaptación deben complementarse con los previstos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de PYMES, salvo que los aprobados se opongan a la regulación general, en cuyo caso, lógicamente prevalecerá la norma especial aquí regulada.

Así, las materias que se ha considerado necesario desarrollar o regular de manera específica son las siguientes:

– Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo.
– Normas particulares sobre los gastos de investigación y desarrollo que pudieran calificarse como activos no generadores de flujos de efectivo.
– Bienes del Patrimonio Histórico.
– Créditos y débitos por la actividad propia.
– Existencias no generadoras de flujos de efectivo.
– Impuestos sobre beneficios.
– Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas.
– Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
– Fusiones entre entidades no lucrativas.

8. El Plan General de Contabilidad dispone que se reconocerá una pérdida por deterioro de valor de un bien de inmovilizado si su valor en libros es superior a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

En función de las especiales características de las entidades no lucrativas, cuyo objeto no es la obtención de un rendimiento económico y cuyos activos, en consecuencia, no tienen por finalidad generar flujos de efectivo, la mayoría de los integrantes del grupo de trabajo no consideraba adecuado aplicar dicho criterio, porque en algunas circunstancias sería complejo determinar el valor razonable de estos bienes y, con carácter general, no podría determinarse su valor en uso por referencia a los flujos de efectivo. Por el contrario, entendían acertado que el tratamiento de esta pérdida por deterioro se realizase tomando como referente el potencial de servicio que mantiene el activo en sintonía con la regulación incluida en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Dicha Orden, inspirada en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 21. *Deterioro de los activos no generadores de efectivo*, sustituye el valor en uso por el «coste de reposición depreciado» como parámetro para realizar el «Test de deterioro».

Asimismo, y en el ámbito concreto de las fundaciones, otros países (es el caso de Australia; «*ACT Accounting Policy – Impairment of Assets*», de noviembre de 2008) han adoptado criterios similares al del coste de reposición depreciado para contabilizar el deterioro de valor de los activos afectos a la actividad no lucrativa.

En este punto, se abrió un intenso debate sobre la conveniencia de adjetivar a los activos de las entidades no lucrativas como no generadores de flujos de efectivo, siendo la regla general precisamente ésta, es decir, el hecho de que estos bienes no producen dichos rendimientos, diferenciación que adicionalmente podría originar una dificultad añadida como es la necesidad de identificar las dos categorías de elementos del inmovilizado, los generadores y los no generadores de flujos de efectivo, debiendo aplicar a los primeros los criterios generales del Plan en materia de deterioro, bajas y permutas y a estos últimos los que ahora se aprueban.

Finalmente se mantiene esta división como reflejo de la propia diferencia que subyace en el análisis económico de estos activos. Unos mantenidos con la finalidad de generar flujos de efectivo, en consecuencia, con una motivación análoga a la que soporta el criterio aplicable en el marco general, que la norma no puede desconocer sin riesgo de introducir distorsiones e incoherencias en el modelo contable interno, y los otros ajenos a dicha finalidad, circunstancia que motiva otorgarles un adecuado tratamiento contable en la línea que se ha expuesto.

A mayor abundamiento es preciso indicar que, tal y como se aclara en la propia norma en aquellos casos en que pueda no estar claro si un activo se posee con la finalidad principal de generar o no un rendimiento comercial, dados los objetivos que persiguen las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

Otra novedad incluida en la norma sobre inmovilizado material es el tratamiento contable de las permutas, cuando se intercambian bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo. En estos casos, la mayoría de los integrantes del grupo también consideraba que la regulación del Plan General de Contabilidad debía excepcionarse y que considerando la naturaleza de estas entidades, lo más oportuno era asimilar el tratamiento contable de estas operaciones al previsto en la regulación general para el supuesto de las permutas no comerciales.

Sin perjuicio de lo indicado, es preciso resaltar la naturaleza especial de estos criterios, limitados en su alcance a los activos no generadores de flujos de efectivo. En consecuencia, si estas entidades poseen activos con la finalidad de generar flujos de efectivo aplicarán el Plan General de Contabilidad para reconocer y valorar las operaciones de permuta, bajas y el deterioro de los elementos del inmovilizado.

Adicionalmente se precisa el criterio a seguir cuando existiendo pérdidas por deterioro previamente contabilizadas el valor razonable del activo recibido supera el valor contable del entregado, en sintonía con la regulación vigente en esta materia para las empresas.

También se aclara, conforme a las disposiciones del Plan de empresas y a la propia regulación sustantiva, que las aportaciones realizadas a título de dotación fundacional o fondo social deben reconocerse por su valor razonable. El aportante contabilizará esta operación como un gasto, en sintonía con la doctrina del ICAC sobre el registro de estas operaciones que, cuando sean de carácter excepcional y cuantía significativa, se mostrará

en la partida de «Otros resultados» que ha de crearse formando parte del excedente de la actividad, de acuerdo con la norma 7.ª de elaboración de las cuentas anuales, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

Por último, la norma de inmovilizado material trata las operaciones de cesión de uso sin contraprestación cuando la entidad actúa como cedente y la norma sobre subvenciones, donaciones y legados analiza los diferentes supuestos en que resulta beneficiaria de la cesión, en ambos casos asumiendo la doctrina del ICAC en la respuesta a las consultas formuladas por las entidades no lucrativas sobre estas cuestiones.

9. En relación con el inmovilizado intangible, la definición y el criterio de reconocimiento de un activo que se recoge en el marco conceptual exige a su vez precisar en la norma tercera el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo que cumplan los requisitos para calificarse como inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

10. La norma cuarta está dedicada al tratamiento contable de los bienes del Patrimonio Histórico. El principal debate en torno a estos bienes se centró en la conveniencia o no de mantener la norma de valoración específica del año 1998 sobre valoración inicial, cuando se recibían a título gratuito, y el tratamiento contable de las reparaciones y conservaciones de carácter extraordinario que suelen requerir estos activos.

La mayoría de los integrantes del grupo se postulaban por no introducir diferencias en este caso, en relación con el modelo general, y, en consecuencia por reconocerlos en el momento inicial por su valor razonable, sin perjuicio de que dada la naturaleza de estos bienes, cuando no se pudiera estimar de forma fiable dicho valor, el precio de adquisición estuviese formado por el importe satisfecho por los gastos de acondicionamiento incurridos.

A mayor abundamiento, dada la notable dificultad en muchas ocasiones de ponderar un adecuado valor razonable para este tipo de bienes, los integrantes del grupo coincidían en que un buen indicador del citado valor podría ser el importe por el que se encuentren asegurados, el valor en uso alternativo, el valor por el que fue adquirido por el donante o el importe por el que figuran en la contabilidad del mismo. Lógicamente, en aquellos casos en que hubiese varios valores disponibles, la norma no permite optar por cualquiera de ellos sino por el más fiable en sintonía con lo previsto en el Marco Conceptual de la Contabilidad, considerando el coste de obtener dichos valores.

Sobre la conveniencia de extender el criterio de no amortización a otros activos que no gocen de la calificación legal de bienes del Patrimonio Histórico, los integrantes del grupo expresaron que podría estar justificado siempre que la entidad acreditase que la vida útil de dichos bienes también es indefinida. A tal efecto debe considerarse que para que pueda excepcionarse tal regla el activo no debería sufrir desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute. Es decir, su valor cultural o histórico está previsto (hay evidencia) que vaya a perdurar a lo largo del tiempo, y el tenedor de los mismos garantiza su protección y conservación con las oportunas infraestructuras tecnológicas.

En coherencia con lo anterior, si por diversas causas como vibraciones, el uso del público, polución, etcétera, dichos activos deben ser objeto de continuas reparaciones, restauraciones y arreglos para preservar su valor, los mismos deberán ser objeto de amortización. Asimismo, habrá que tener en cuenta que cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales, deberá amortizarse a lo largo del tiempo en que se obtengan los beneficios económicos o potencial de servicio por haber incurrido en dichos costes.

Por último, si los citados activos tienen su origen en los trabajos realizados por la propia entidad, los integrantes del grupo consideraban que salvo prueba en contrario, debería presumirse que el requisito mencionado más arriba no se cumple, de forma que deberían ser objeto de amortización sobre la base de las estimaciones oportunas en las que se determine su vida útil y el criterio para contabilizar la depreciación sistemática.

11. La norma quinta se dedica a los créditos y débitos originados en el cumplimiento de fines. Destaca la regulación de los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado, en sintonía con el criterio general incluido en el Plan de empresas, al objeto de que la diferencia entre el valor razonable del crédito en la fecha de su concesión y el importe entregado ponga de manifiesto la ayuda monetaria otorgada.

Otro aspecto debatido en profundidad fue el tratamiento contable de las ayudas plurienales concedidas por la entidad, de manera irrevocable e incondicional, es decir, el de aquellas cuyo otorgamiento pone de manifiesto un pasivo en el momento inicial y el correspondiente derecho de cobro en el beneficiario, centrándose la discusión en el criterio que debía seguirse para valorar esta deuda. Así, frente a los integrantes que defendían la que podríamos denominar solución más ortodoxa consistente en reconocer el gasto y el pasivo por el valor actual de la ayuda concedida, y posteriormente actualizar la deuda contabilizando el correspondiente gasto financiero, otros integrantes del grupo sostenían que la complejidad de este criterio hacía aconsejable reconocer la ayuda y la deuda por su valor nominal o, alternativamente, el pasivo por su valor actual y contabilizar la diferencia con el gasto, registrado por el nominal, en una suerte de cuenta compensadora.

Al objeto de conciliar ambos planteamientos, en la norma ha prosperado el reconocimiento del gasto y del pasivo por el valor actual, pero se habilita al mismo tiempo la posibilidad de su registro por el valor nominal en aquellos casos en que la entidad opte por aplicar los criterios de registro y valoración específicos de las microentidades.

12. En la norma sexta se regulan las existencias entregadas sin contraprestación o por un importe simbólico o reducido y en cualquier caso inferior a su valor de mercado, señalando que deben lucir como un gasto en la cuenta de resultados por su valor contable.

La regulación especial de las existencias no generadoras de flujos de efectivo se completa con la aplicación, a los efectos de calcular su posible deterioro, de un criterio similar al descrito para el inmovilizado.

13. El tratamiento contable del gasto por impuesto sobre sociedades incluido en la adaptación, aclara que los resultados procedentes de las actividades económicas exentas originarán el oportuno ajuste a los exclusivos efectos de calcular la base imponible, lo que motivará, dada su naturaleza de diferencia permanente, un menor impuesto corriente.

14. También son reseñables los criterios establecidos para el reconocimiento y valoración de los gastos e ingresos que se producen de forma más habitual en estas organizaciones.

En particular, la norma octava dispone que las ayudas otorgadas se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión, de acuerdo con el principio de devengo.

Adicionalmente se clarifica el tratamiento de los desembolsos realizados para la organización de eventos futuros, una cuestión que ha planteado dudas en la práctica, señalando que se deberán reconocer, con carácter general, en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en que se incurran.

En la contabilización de los ingresos propios de la entidad, al margen de concretarse la aplicación del principio de devengo y recordarse la necesidad de efectuar las oportunas periodificaciones, una cuestión merece resaltarse sobre las demás. La circunstancia de que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se contabilicen por el importe acordado, siempre que respondan a la lógica que sostiene estas entidades, es decir, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines.

15. Una disposición muy desarrollada y ampliamente debatida en el grupo, es la norma novena dedicada a las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

En ella, además de recoger la doctrina del ICAC sobre determinadas operaciones, también se refunden y revisan los criterios generales en la materia contenidos en el Plan de empresas, posteriormente desarrollados en la Disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, respecto a cuándo debe calificarse una subvención como no reintegrable.

Es conveniente aclarar, ante las dudas que se suscitaron en el seno del grupo de trabajo, que la entidad solo actuará como mero intermediario cuando no sea la beneficiaria de la ayuda, es decir, cuando actuando por cuenta de la persona u órgano concedente las facultades que se le confieren para fijar las condiciones que deben cumplir los beneficiarios y evaluar su grado de cumplimiento, al objeto de asignar las ayudas, sean muy reducidas o casi nulas. *A sensu contrario*, la entidad actuará por cuenta propia en aquellos casos en que a pesar de que el aportante imponga una condición, por ejemplo, restringir el empleo de los fondos recibidos a una determinada finalidad que desea promover, la entidad retenga el

control sobre los fondos recibidos y en consecuencia sea ella la que en última instancia establezca los criterios para su reparto.

También cabe precisar que en relación con el tratamiento contable de las ayudas no monetarias recibidas y, en particular, de las prestaciones de servicios, se concluyó que no podían calificarse como tales las que prestase el voluntariado, es decir, las personas físicas que de forma altruista colaboren con la entidad desempeñado un trabajo ajeno al ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

16. Por último, en la norma décima se regulan los aspectos generales relacionados con el tratamiento contable de las fusiones entre entidades no lucrativas, resultando de aplicación exclusivamente a las operaciones de reestructuración en la que intervengan exclusivamente entidades no lucrativas.

17. La tercera parte de la adaptación incluye las normas de elaboración de las cuentas anuales y los modelos de balance, cuenta de resultados y memoria que deben aprobar las entidades sin fines lucrativos, de acuerdo con su normativa específica.

Siguiendo los criterios del Plan General de Contabilidad, a fin de facilitar la comparabilidad de la información financiera, se han elaborado modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de aplicación obligatoria. Asimismo, se han elaborado tres modelos de cuentas anuales, el normal, el abreviado y el simplificado, que utilizarán las microentidades que opten por los criterios de registro y valoración incluidos en el artículo 8 del real decreto por el que se aprueban las presentes normas.

El artículo 25.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, dispone que estas entidades podrán formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. En este sentido, la referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil se entiende realizada al volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra anual de negocios de su actividad mercantil. En esencia, también aplicarán los modelos abreviados, con las necesarias adaptaciones, las entidades que opten por seguir los criterios de registro y valoración incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

Sin duda, la cuenta de resultados es la que presenta los cambios más significativos al transitarse de un documento donde se reflejaban exclusivamente los ingresos y gastos imputados en el resultado del ejercicio, a un modelo que presenta todos los cambios producidos en el patrimonio neto, distinguiendo los siguientes conceptos:

– Excedente del ejercicio.
– Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
– Reclasificaciones al excedente del ejercicio.
– Ajustes por cambios de criterios y errores.
– Aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social.

A la vista de esta composición se infiere que el saldo de la citada cuenta está formado por las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y por todos los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que deban registrarse en el presente por causa de un cambio de criterio o la subsanación de un error contable.

En el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de PYMES, la citada información se muestra en el saldo del estado total de cambios en el patrimonio neto. La cuenta de pérdidas y ganancias presenta el resultado del periodo de forma independiente, configurándose a partir de esta presentación una magnitud aislada que permite conformar el núcleo de la base imponible del impuesto sobre sociedades, o aplicar las reglas mercantiles para identificar el beneficio repartible.

Si bien en las entidades sin fines lucrativos ambas finalidades gozan de menor relevancia, no es menos cierto que tanto la norma sustantiva como la fiscal han construido a partir del resultado contable la exigencia de obligaciones muy relevantes como el grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos a los fines propios.

Considerando esta circunstancia, y la naturaleza complementaria de las disposiciones de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en la adaptación se aclara que las referencias que en dichos textos se efectúan a la cuenta de pérdidas y

ganancias deben entenderse realizadas al excedente de la cuenta de resultados de la nueva adaptación. Una vez establecido este punto de conexión entre ambos modelos, el de la empresa y el de las entidades sin fines lucrativos, la presentación en un solo documento de la totalidad de los ingresos y gastos solo redunda en un aumento de la relevancia de la información suministrada.

Tal y como se ha indicado, además de todos los ingresos y gastos, la nueva cuenta de resultados, muestra las variaciones del patrimonio neto que traen causa de las operaciones directamente relacionadas con los aumentos o disminuciones de la dotación fundacional o fondo social. Este criterio persigue identificar la variación de los recursos no exigibles originada en el ejercicio, como indicador de la capacidad para desarrollar los fines en los ejercicios siguientes. Es decir, no se pretende asimilar el concepto de dotación o aportaciones al fondo social a la definición de ingreso, y su disminución a la de gasto, sino que la finalidad perseguida es mostrar el fondo económico de la transacción, que a diferencia de las aportaciones al capital de las sociedades mercantiles, no busca su recuperación más una rentabilidad, sino dotar de viabilidad económica a un determinado proyecto, en cuya consecución, los citados fondos podrían llegar a consumirse.

18. La memoria, al igual que ocurre con el Plan General de Contabilidad, adquiere mayor relevancia en la adaptación que en su antecedente inmediato. Se incorporan tres modelos: el normal, el abreviado y el simplificado.

La utilización de los distintos modelos que, en todo caso, incorporan la información mínima a cumplimentar, dependerá del tamaño de la entidad no lucrativa, de tal forma que el modelo de memoria abreviada se debe utilizar por las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el Plan General de Contabilidad para formular balance y memoria abreviados, que se han reproducido en la tercera parte de la adaptación, así como por las entidades que cumpliendo las condiciones establecidas, opten por la aplicación de los criterios del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

El modelo simplificado de memoria se debe emplear exclusivamente por las entidades que, cumpliendo los requisitos establecidos, opten por aplicar los criterios específicos para microentidades.

En particular, atendiendo a las especiales características de la actividad realizada por estos sujetos contables y en cumplimiento de lo establecido en la normativa específica, estos modelos incorporan apartados destinados a facilitar información sobre las siguientes materias:

– Bienes integrantes del Patrimonio Histórico.
– Usuarios y otros deudores de la actividad propia.
– Beneficiarios y acreedores.
– Memoria de actividades.
– Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
– Gastos de administración.
– Inventario.

La memoria de actividades y la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios constituyen, sin duda, dos de las informaciones más relevantes que deben suministrar estas organizaciones y que en determinados casos, como sucede con las fundaciones de competencia estatal, la correspondiente norma sustantiva exige como contenido obligatorio.

Por otra parte, debe destacarse que las entidades que realicen actividades propias conjuntamente con actividades económicas/mercantiles, deberán incorporar al modelo de memoria que utilicen un nuevo apartado denominado «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil», en el que se deberá diferenciar entre los elementos del activo y entre los ingresos y gastos los que están afectos a la actividad propia o a la actividad mercantil, determinando asimismo el excedente que corresponde a cada una de estas actividades.

Por último señalar que, si bien en la memoria se recoge información relevante para verificar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos, el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, sin perjuicio de que lógicamente haya tenido que tomarse como referente para identificar la información que sobre su grado de cumplimiento debe incluirse en la memoria.

19. La cuarta parte de la adaptación se refiere a las novedades en el cuadro de cuentas, que normalmente emplearan las entidades sin fines de lucro y que al igual que el Plan General de Contabilidad y la adaptación de 1998 sigue la clasificación decimal.

En su redacción se ha intentado respetar en lo posible la estructura de los subgrupos y los títulos del Plan General de Contabilidad, así como las denominaciones de las cuentas específicas y el desglose de las cuentas en cuatro cifras que ya la adaptación de 1998, tuvo que englobar en relación con el Plan de 1990.

Por otra parte, en la medida que la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones prevé la posibilidad de que las entidades sin fines de lucro realicen conjuntamente con las propias, actividades mercantiles, en cuyo caso, deben llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias, se ha intentado respetar todos los subgrupos y cuentas necesarias para que las entidades que de forma obligatoria deban aplicar esta adaptación, así como las entidades que de forma voluntaria opten por aplicarla, puedan contabilizar el conjunto de las actividades que realicen.

20. Las nuevas definiciones y relaciones contables incluidas en la quinta parte en relación con las recogidas en el Plan de empresas coinciden en su mayoría con las existentes en la adaptación de 1998, donde ya se hizo el esfuerzo de identificar los cambios necesarios, respecto al Plan de 1990, tanto en definiciones como en el movimiento de algunas cuentas con el fin de adaptarlas a las peculiaridades de las entidades sin fines lucrativos.

Las relaciones contables que ahora se presentan, de la misma forma que ya venía recogiendo la anterior adaptación, describen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar las posibilidades que cada una de ellas admite. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma explícita en el texto, se deberá formular el asiento o asientos que procedan utilizando los criterios que en aquel se establezcan.

Tal y como ya expresaba la adaptación de 1998, la cuarta y quinta parte son de aplicación facultativa. No obstante, es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta opción, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias.

A continuación se detallan las principales novedades que se han incluido en la presente adaptación, debidas a las peculiaridades de estas entidades, en relación con la anterior.

En el subgrupo 14 se ha suprimido la cuenta 145 «Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico», que recogía los importes estimados necesarios para atender reparaciones y conservación de carácter «extraordinario» de los bienes integrantes del subgrupo «Bienes del Patrimonio Histórico».

La norma de registro y valoración señala que cuando se incorpora un bien del Patrimonio Histórico al patrimonio se deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar dichas actuaciones. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se produzca la gran reparación, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dando de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

El citado criterio supone una novedad respecto a la adaptación de 1998, donde se indicaba que los bienes de Patrimonio Histórico no eran objeto de amortización, sino que se constituía un fondo de reparaciones cuya dotación debería realizarse de forma sistemática a lo largo del tiempo, con el fin de que llegado el momento de la gran reparación, la entidad tuviera los recursos necesarios para poder afrontarla.

En el grupo 2 se incluye una cuenta dentro del subgrupo 20 con la denominación «Derechos sobre activos cedidos en uso», para contabilizar las cesiones recibidas de activos no monetarios a título gratuito. Como contrapartida, la entidad registrará el correspondiente ingreso imputado directamente al patrimonio neto, y que se reclasificará al excedente del ejercicio, como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en la norma octava de esta adaptación.

Además en el subgrupo 28 se incluye la cuenta «Cesiones de uso sin contraprestación», para registrar las cesiones de activos no monetarios realizados por la entidad sin

contraprestación, cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

El grupo 3, 4 y 5 no presenta variaciones relevantes en relación con la anterior adaptación.

El subgrupo 65 presenta una nueva ordenación para mostrar las ayudas que efectúan estas entidades. En particular, la cuenta 651 de la anterior adaptación se ha integrado en la cuenta 650, de tal manera que ahora se incluye una cuenta nueva 651 con la denominación de «Ayudas no monetarias», con objeto de recoger el importe por el que deben contabilizarse las cesiones de bienes sin contraprestación. Dentro de las citadas cuentas, cada entidad podrá abrir las subcuentas de cuatro o más cifras que contengan los gastos específicos de su actividad. No obstante, al igual que en la anterior adaptación, en la presente se propone seguir diferenciando entre ayudas monetarias o no monetarias individuales, a entidades, o realizadas a través de otras entidades o centros.

El subgrupo 72 sigue recogiendo los ingresos propios de la entidad que normalmente representa la principal fuente de financiación, diferenciando el origen de los ingresos que obtienen las distintas entidades por su actividad propia. Se destaca el cambio de denominación de la cuenta 720 que pasa a denominarse «Cuotas de asociados y afiliados», pasando de esta manera la cuenta 721 a denominarse «Cuotas de usuarios».

21. Con la aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, a las especiales características de las entidades sin fines lucrativos, este Instituto tiene la seguridad de que estos sujetos contables van a disponer de un texto muy útil para su propia gestión. Adicionalmente, podrán formular sus cuentas anuales con un contenido suficiente para responder a las demandas de los distintos agentes económicos y para perfeccionar cualquier otra información exigida por los organismos nacionales.

La decisión adoptada por las instituciones comunitarias de armonizar la contabilidad de los grupos cotizados con las normas internacionales de información financiera, y la voluntad del Gobierno de extender dicha armonización a las cuentas individuales, abre una etapa de posibles cambios en el modelo contable español inducidos por los que puedan producirse a nivel internacional. En este contexto, la técnica de normalización que se ha elegido permitirá que cualquier modificación en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, o de la información a incluir en la memoria, también opere en relación con las entidades sin fines lucrativos.

No obstante, en aras de preservar la seguridad jurídica que debe presidir toda actividad normalizadora, la revisión de las normas que ahora se aprueban, al igual que la del Plan General de Contabilidad, solo debería obedecer a cambios sustanciales a nivel internacional, que a su vez fuesen el desencadenante de modificaciones en el Marco Conceptual, las normas de registro y valoración o las normas de elaboración de las cuentas anuales.

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de esta Adaptación.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

– El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.

– La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.

– El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.

– La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en esta Adaptación no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, en la memoria se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de esta Adaptación, lo hará con independencia del grupo de entidades al que pueda pertenecer, sin perjuicio de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Las entidades a las que van dirigidas estas normas, junto a la actividad no lucrativa, pueden realizar actividades lucrativas de carácter mercantil con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que le sea de aplicación no lo prohíba. La presente Adaptación tiene por objeto regular el tratamiento contable de las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

Cuando la entidad desarrolle actividades mercantiles su contabilidad se ajustará a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte de esta Adaptación.

2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente el grado de cumplimiento de los objetivos fijados para la entidad en el ejercicio, derivados de los fines que persiga con su actividad.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una entidad no lucrativa en el tiempo como a las de diferentes entidades en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y actividad de las entidades, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades de la entidad, del papel del voluntariado, de los proyectos y programas, la contabilidad y las finanzas, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

La información financiera es útil para el proceso de toma de decisiones pero, al mismo tiempo, su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los distintos usuarios debe tener en cuenta el criterio de coste-utilidad a la hora de juzgar el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos que puede favorecer un conocimiento más detallado de los hechos.

3.º Principios contables

La contabilidad de las entidades no lucrativas y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Entidad en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la actividad de la entidad destinada a la consecución de sus fines continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de esta Adaptación, la entidad aplicará las normas de registro y valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, hacer entrega del patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Sin perjuicio de la aplicación del criterio del valor razonable, únicamente se contabilizarán los ingresos obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el excedente del ejercicio es positivo como negativo.

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. Importancia relativa. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos por las actividades desarrolladas.

4.º Elementos de las cuentas anuales

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.
2. Pasivos: obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.
3. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de resultados, son:

4. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.
5. Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.

El excedente del ejercicio es la diferencia entre los ingresos y gastos devengados en el periodo al que se refieren las cuentas anuales, salvo los que deban contabilizarse directamente en el patrimonio neto.

La cuenta de resultados de la entidad mostrará las variaciones en el patrimonio neto originadas en el ejercicio. En particular se presentará con el debido desglose la variación originada por el excedente del ejercicio.

5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance o la cuenta de resultados, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de esta Adaptación.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.
2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento

simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6.º Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de esta Adaptación.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. Coste histórico o coste.

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos debidamente identificados, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal de la actividad.

2. Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;

b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y

c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La entidad deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

3. Valor neto realizable.

El valor neto realizable de un activo es el importe que la entidad puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal de la actividad, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4. Valor actual.

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5. Valor en uso.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal de la actividad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán

tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo es el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición.

6. Costes de venta.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado.

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de resultados, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

8. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros.

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la entidad espera utilizar el activo amortizable en su actividad o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

11. Coste de reposición de un activo.

El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

En los activos sometidos a amortización este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la entidad.

Un activo puede remplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos, en su caso, la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.

7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados para las entidades no lucrativas los establecidos en:

a) El Código de Comercio, la restante legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo, en particular, el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y sus adaptaciones sectoriales en la medida que pueda apreciarse una identidad de razón entre la transacción o el hecho económico que deba contabilizar la entidad no lucrativa y el regulado en el ámbito mercantil.

b) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y

c) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

Normas de registro y valoración

1.ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad

1. Las normas de registro y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas de registro y valoración de las entidades sin fines lucrativos que se formulan a continuación se fundamentan en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o en la necesidad de desarrollar determinadas operaciones que surgen de manera más frecuente en estas entidades.

3. Las entidades no lucrativas deberán aplicar de forma obligatoria estas normas, así como las contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos de las microentidades, en todo aquello que no se opongan a lo que a continuación se indica.

2.ª Inmovilizado material

1. Ámbito de aplicación.

Las reglas que se regulan en el presente apartado se aplicarán a los bienes no generadores de flujos de efectivo.

1.1 Definiciones:

a) Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

En ciertas ocasiones, un activo, aunque es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal. Cuando el componente o uso generador de flujos de efectivo se pueda considerar como accesorio con respecto al objetivo principal del activo como un todo, o bien no pueda operar o explotarse con independencia del resto de componentes e instalaciones integrantes del activo, éste se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

En algunos casos puede no estar claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial. En estos casos, y dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

En el supuesto de que un bien de inmovilizado que no generaba flujos de efectivo pase a ser utilizado en actividades lucrativas, desarrolladas por la propia entidad, procederá su reclasificación por el valor en libros en el momento en que exista evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro.

c) Unidad de explotación o servicio: es el grupo identificable más pequeño de activos que genera rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

1.2 Permutas:

El inmovilizado material recibido se valorará por el valor en libros del entregado a cambio más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor. El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros.

Cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.

Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable del referido bien.

A las permutas en las que se intercambien activos generadores y no generadores de flujos de efectivo les serán de aplicación los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.

1.3 Amortización de costes de rehabilitación de terrenos:

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.

1.4 Deterioro:

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A tal efecto, el valor en uso se determinará por referencia al coste de reposición.

Al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad de explotación o servicio puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la entidad deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad de explotación o servicio, reducirá el valor contable de los activos que la integran en proporción a su valor contable, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su coste de reposición y cero.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

1.5 Baja:

Los bienes del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos.

1.6 Costes de renovación, ampliación o mejora:

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

2. Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social.

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación.

3. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación.

Las entregas o cesiones de un inmovilizado sin contraprestación, a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

3.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a los gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

2. Reconocimiento inicial y valoración posterior.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

– Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
– Tener motivos fundados del éxito técnico y de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.
Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

4.ª Bienes del Patrimonio Histórico

1. Ámbito de aplicación.

La expresión «bienes del Patrimonio Histórico» se aplica a aquellos elementos recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

2. Valoración inicial y posterior de los bienes del Patrimonio Histórico.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los bienes del Patrimonio Histórico, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación.
Las grandes reparaciones a las que deban someterse estos bienes se contabilizarán de acuerdo con el siguiente criterio:

a) En la determinación del precio de adquisición se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.
b) Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Cuando los bienes del Patrimonio Histórico no se puedan valorar de forma fiable su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales. No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el balance en la partida correspondiente a su naturaleza.

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

5.ª Créditos y débitos

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a los siguientes activos y pasivos:

a) Créditos por la actividad propia: son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados.

b) Débitos por la actividad propia: son las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.

2. Valoración inicial y posterior de los créditos.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, según proceda, para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

3. Valoración inicial y posterior de los débitos.

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Si la concesión de la ayuda es plurienal, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

6.ª Existencias

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, se registrarán por su valor razonable.

2. Pérdidas por deterioro de valor.

A los efectos de calcular el deterioro de valor de estos activos, el importe neto recuperable a considerar será el mayor entre su valor neto realizable y su coste de reposición.

3. Entregas realizadas por las entidades sin contraprestación.

Las entregas realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

7.ª Impuestos sobre beneficios

Las entidades sin fines lucrativos contabilizarán el gasto por impuesto sobre sociedades aplicando los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y, en su caso, el criterio específico aplicable a las microempresas. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.

8.ª Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas

1. Gastos.

1.1 Criterio general de reconocimiento

Los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. En particular, las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión.

1.2 Reglas de imputación temporal

En ocasiones, el reconocimiento de estos gastos se difiere en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo, que permitan su consideración definitiva en la cuenta de resultados.

Dichas reglas son aplicables a los siguientes casos:

a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.

b) Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurienal.

1.3 Gastos de carácter plurienal

Las ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurienal se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

1.4 Criterios particulares aplicables a los desembolsos incurridos para la organización de eventos futuros.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1 de la presente norma, los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etcétera) se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo.

2. Ingresos.

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.

b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.

c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

9.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos

1. Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

En particular, para entender cumplidas las citadas condiciones se aplicarán los siguientes criterios:

a) Las obtenidas para adquirir un activo solo se calificarán de no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo.

Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

En particular, se aplicará este criterio cuando las condiciones del otorgamiento obliguen a invertir permanentemente el importe recibido en un activo financiero, y a destinar el rendimiento de esa inversión exclusivamente al cumplimiento de los fines o actividad propia. El rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para los activos financieros.

b) Las obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Las obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurienal, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, el importe recibido se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Si la entidad invierte los fondos recibidos en un activo financiero de forma transitoria a la espera de aplicarlos a su finalidad, el rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para el citado elemento patrimonial, sin perjuicio de que el rendimiento de la inversión también deba aplicarse a la finalidad para la que fue otorgada la ayuda.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse responsabilidades a la entidad por el buen fin de la ayuda recibida, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión.

2. Valoración.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido.

Las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

3. Criterios de imputación al excedente del ejercicio.

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

b) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b.1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

b.2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.3) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.4) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.5) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

4. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de esta norma, en las cesiones de bienes y servicios a título gratuito que a continuación se detallan se aplicarán los siguientes criterios.

4.1. Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3 de esta norma.

El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo.

Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a su vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la entidad edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el cedente o en la entidad.

4.2. Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.

Si junto al terreno se cede una construcción el tratamiento contable será el descrito en el apartado 4.1 de la presente norma. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

4.3. Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales, o por tiempo indefinido.

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado 4.2. En el supuesto de cesiones por un periodo indefinido se aplicará un tratamiento similar.

4.4. Servicios recibidos sin contraprestación.

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

10.ª Fusiones entre entidades no lucrativas

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma será de aplicación a las fusiones en las que exclusivamente intervengan entidades no lucrativas.

Cuando una entidad no lucrativa adquiera un negocio se aplicarán los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad.

2. Valoración contable de los elementos patrimoniales.

Los elementos patrimoniales de la entidad resultante de la fusión se valorarán por los valores contables que tuvieran en cada una de las entidades antes de la operación.

Del mismo modo, la entidad resultante trasladará a su patrimonio neto los epígrafes y partidas que lucían en el patrimonio neto de las entidades que participan en la fusión.

Los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de resultados.

3. Eliminación de créditos y débitos recíprocos.

Cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por las citadas entidades en relación con créditos y débitos recíprocos, deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de resultados de la entidad que hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha en que se produzca el traspaso del patrimonio a la entidad resultante de la operación, los mencionados créditos y débitos deberán cancelarse en la contabilidad de esta última.

TERCERA PARTE

Cuentas anuales

I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

1.ª Documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad.

Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, o se opte por aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria.

2.ª Formulación de cuentas anuales

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad, quien responderá de su veracidad. El plazo de formulación y aprobación será como máximo de seis meses, a contar desde el cierre del ejercicio. No obstante, en el caso de que se sometan a auditoría de cuentas anuales, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

La formulación y aprobación de las cuentas anuales y, en su caso, la posterior revisión por el órgano competente, seguirá el régimen previsto en la correspondiente norma reguladora del régimen jurídico de la entidad. A estos efectos, las cuentas anuales deberán ser firmadas por todas las personas que tengan conferida la facultad para ello, y si faltara la firma de alguno de ellos se hará expresa indicación de la causa en cada uno de los documentos en que falte. En todo caso las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado.

3. El balance, la cuenta de resultados, y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3.ª Estructura de las cuentas anuales

1. Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos deberán adaptarse al modelo normal.

2. Las entidades sin fines lucrativos podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: las entidades en las que, a la fecha de cierre del ejercicio, concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los ocho millones de euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. “Ingresos de la entidad por la actividad propia” y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) Cuenta de resultados abreviada: las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. “Ingresos de la entidad por la actividad propia” y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una entidad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Si la entidad formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto del volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

3. Lo establecido en las normas siguientes para los modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados.

4. El contenido de la memoria abreviada que se incluye en la sección relativa a los modelos abreviados, tiene carácter de información mínima a cumplimentar por las entidades que puedan utilizarla. Adicionalmente, siempre que dichas entidades realicen operaciones cuya información en memoria esté regulada en el modelo normal de las cuentas anuales y no en el abreviado, habrán de incluir dicha información en la memoria abreviada. Entre estas transacciones pueden mencionarse: coberturas contables, la adquisición de un negocio e información sobre el medio ambiente, entre otras.

5. Las entidades sin fines lucrativos que opten por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobadas por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, elaborarán el balance, la cuenta de resultados y la memoria ajustándose a los modelos abreviados considerando las precisiones que se indican en estos últimos.

6. Las entidades sin fines lucrativos que opten por la aplicación de los criterios de las microentidades, elaborarán el balance y la cuenta de resultados ajustándose a los modelos abreviados considerando las precisiones que se indican en estos últimos. La memoria de estas entidades se ajustará al modelo simplificado incluido en esta tercera parte.

4.ª Normas comunes al balance y la cuenta de resultados

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance y la cuenta de resultados se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, o letras en la cuenta de resultados y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Los créditos y deudas con entidades del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a entidades del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a entidades asociadas también se incluirán las relaciones con entidades multigrupo.

9. Las entidades que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

5.ª Balance

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

– Los activos que la entidad espera vender, consumir o realizar en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo, en particular, los bienes del Patrimonio Histórico, se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la entidad no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la entidad tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la entidad tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la entidad pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en las normas de registro y valoración, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

4. En caso de que la entidad tenga gastos de investigación activados de acuerdo con lo establecido en la correspondiente norma de registro y valoración, se creará una partida específica «Investigación», dentro del epígrafe A.I «Inmovilizado intangible» del activo del balance normal.

5. Los terrenos o construcciones que la entidad destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.IV. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

Los terrenos o construcciones que la entidad destine, en el ejercicio de su actividad propia, a la cesión a terceros sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior a la de mercado, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inmovilizado material» del activo.

6. En el caso de que la entidad tenga existencias de producción de ciclo superior a un año, las partidas del epígrafe B.I. del activo «3. Productos en curso» y «4. Productos terminados» del balance normal, se desglosarán para recoger separadamente las de ciclo corto y las de ciclo largo de producción.

7. Cuando la entidad tenga créditos por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe A.VIII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores no corrientes».

Los créditos con usuarios, patrocinadores o afiliados con vencimiento superior a un año, se presentarán en este mismo epígrafe, con el adecuado desglose.

8. La dotación fundacional o el fondo social no exigido figurarán en la partida A-1.I.2 «(Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)» del patrimonio neto.

9. Cuando la entidad tenga deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores no corrientes».

10. Los débitos con beneficiarios con vencimiento superior a un año, se presentarán en el epígrafe B.VI del pasivo, a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, con el adecuado desglose.

11. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe B.II «Usuarios y otros deudores de la actividad propia» del activo, se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

12. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe C.IV. «Beneficiarios-Acreedores» del pasivo se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

13. Si la entidad opta por aplicar las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, cuando tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, los cambios en este último se mostrarán siguiendo los criterios establecidos por las entidades que elaboren el balance en modelo abreviado.

14. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-3. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» o, en su caso, en la subagrupación A-2 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» si la entidad aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos a título de dotación fundacional o fondo social formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1. «Fondos propios

15. Si la entidad no aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, adicionalmente, deberán considerarse los siguientes criterios:

a) Cuando la entidad tenga inversiones en activos que cumpliendo la definición de activos financieros del apartado 2 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros, no estén regulados por dicha norma y no figuren específicamente en otras partidas del balance (tal como los activos vinculados a retribuciones post-empleo de prestación definida que se deban reconocer de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), creará la partida «Otras inversiones» que incluirá en los epígrafes A.V, A.VI, B.IV y B.V del activo del balance normal, en función de si son a largo o corto plazo y frente a entidades del grupo y asociadas o no.

b) Si, excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la entidad fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en un epígrafe específico «Diferencia de conversión» que se creará dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal. En este epígrafe figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta en un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

c) Cuando la entidad tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como ‘‘Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta’’, cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico ‘‘Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta’’ dentro de la subagrupación A-2. ‘‘Ajustes por cambios de valor’’ del patrimonio neto del balance normal.

6.ª Cuenta de resultados

La cuenta de resultados recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio, por los siguientes conceptos:

a) El excedente del ejercicio.

b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, según lo requerido por las normas de registro y valoración.

c) Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, según lo requerido por las normas de registro y valoración.

d) Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

e) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

f) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

Este documento se formulará aplicando las reglas que se indican a continuación para cada uno de los citados conceptos.

1. Excedente del ejercicio.

Recoge la parte del resultado del periodo, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. A estos efectos las referencias que se realizan en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas a la cuenta de pérdidas y ganancias, deberán entenderse realizadas a este saldo de la cuenta de resultados.

Se formulará teniendo en cuenta que:

a) Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.

b) El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de resultados por su importe neto de devoluciones y descuentos.

c) Si la entidad realiza actividades mercantiles las ventas y otros ingresos ordinarios de la citada actividad se mostrarán en la partida «Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil», que deberá crearse a tal efecto, a continuación de la partida 1. «Ingresos de la actividad propia», formando parte del excedente de la actividad.

d) Los importes correspondientes a actividades realizadas por otras entidades en el proceso productivo se mostrarán en la partida 5. «Aprovisionamientos».

e) Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos afectos al cumplimiento de los fines de la entidad, se reflejarán en la partida 1.d) «Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio» y 1.e) «Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo normal de la cuenta de resultados, y 1.d) «Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo abreviado, mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado material o intangible, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 10. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 10.

Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el excedente de las operaciones financieras incorporándose, en caso de que sea significativo, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

Si la entidad realiza actividades mercantiles y recibe subvenciones, donaciones o legados relacionados con dichas actividades aplicará los siguientes criterios:

i. Las que se incorporen al ciclo normal de explotación se mostrarán en la partida 6. «Otros ingresos de la actividad». A tal efecto en la citada partida se incluirá el siguiente desglose: a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente y b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil.

ii. Las que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se mostrarán en la partida 10. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». A tal efecto en la citada partida se incluirá el correspondiente desglose diferenciando entre los «afectos a la actividad propia» y los «afectos a la actividad mercantil».

iii. Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, se aplicará el criterio indicado en relación con la actividad propia. A tal efecto, en la citada partida deberá diferenciarse entre las «afectas la actividad propia» y las «afectas a la actividad mercantil».

f) La partida 11. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 7. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 8.c) del modelo normal y 8 del abreviado.

g) En el supuesto excepcional de que en una combinación de negocios el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de

la combinación de negocios, se creará una partida con la denominación «Diferencia negativa de combinaciones de negocio», formando parte del excedente de la actividad.

h) Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad deban imputarse a la cuenta de resultados, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

i) En su caso, los gastos asociados a una reestructuración se registrarán en las correspondientes partidas atendiendo a su naturaleza y se informará en la memoria de las cuentas anuales del importe global de los mismos y, cuando sean significativos, de los importes incluidos en cada una de las partidas.

j) En caso de que la entidad presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del excedente de la actividad e informará de ello detalladamente en la memoria.

k) En la partida 15.a) ‘‘Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en la cuenta de resultados’’ se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de ‘‘Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias’’ en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y reclasificaciones al excedente del ejercicio.

Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las reclasificaciones a la cuenta de resultados se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

Si la entidad no aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, adicionalmente, en caso de que excepcionalmente, su moneda o monedas funcionales fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de los «Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto» y las «Reclasificaciones a la cuenta de resultados». En estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta de un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

3. Ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo se deberá reexpresar la cuenta de resultados del ejercicio anterior.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

4. Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

Se recogerán las aportaciones de fundadores, asociados y terceros a la dotación fundacional o fondo social, así como las variaciones que pudieran originarse en estos conceptos por la reclasificación de otras partidas del patrimonio neto u otras operaciones que les afecten.

5. Si la entidad no aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, resultarán de aplicación los criterios de presentación sobre operaciones interrumpidas regulados en el Plan General de Contabilidad, a cuyo efecto, deberán incluirse en la cuenta de resultados los desgloses necesarios de acuerdo con lo previsto en la tercera parte del citado Plan.

7.ª Memoria

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

2. Aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro (con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación) con actividades lucrativas de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico con la siguiente denominación: «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil».

3. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividades de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

En este sentido, en las entidades sin fines lucrativos, con carácter general, es conveniente distinguir las siguientes categorías de activos:

– Activos con restricciones permanentes (limitaciones en cuanto al destino o a la inversión obligatoria de los activos).
– Activos con restricciones temporales (presentes y futuras).
– Activos sin restricción de uso.

4. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

5. Lo establecido en la memoria en relación con las entidades asociadas deberá entenderse también referido a las entidades multigrupo.

6. Lo establecido en la nota 3 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

8.ª Información sobre los flujos de efectivo

La información sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se mostrará en el estado de flujos de efectivo, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes, los que como tal figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Asimismo, a los efectos del estado de flujos de efectivo se podrán incluir como un componente del efectivo, los descubiertos ocasionales cuando formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1. Serán de aplicación las normas comunes establecidas para la elaboración del balance y la cuenta de resultados.

2. Flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación que son fundamentalmente los ocasionados por las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como por otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación. La variación del flujo de efectivo ocasionada por estas actividades se mostrará por su importe neto, a excepción de los flujos de efectivo correspondientes a intereses e impuestos sobre beneficios, de los que se informará separadamente.

A estos efectos, el resultado del ejercicio antes de impuestos será objeto de corrección para eliminar los gastos e ingresos que no hayan producido un movimiento de efectivo e incorporar las transacciones de ejercicios anteriores cobradas o pagadas en el actual, clasificando separadamente los siguientes conceptos:

a) Los ajustes para eliminar:

– Correcciones valorativas, tales como amortizaciones, pérdidas por deterioro de valor, o resultados surgidos por la aplicación del valor razonable, así como las variaciones en las provisiones.

– Operaciones que deban ser clasificadas como actividades de inversión o financiación, tales como resultados por enajenación de inmovilizado o de instrumentos financieros.

– Remuneración de activos financieros y pasivos financieros cuyos flujos de efectivo deban mostrarse separadamente conforme a lo previsto en el apartado c) siguiente.

El descuento de papel comercial, o el anticipo por cualquier otro tipo de acuerdo, del importe de las ventas a clientes se tratará a los efectos del estado de flujos de efectivo como un cobro a clientes que se ha adelantado en el tiempo.

b) Los cambios en el capital corriente que tengan su origen en una diferencia en el tiempo entre la corriente real de bienes y servicios de las actividades de explotación y su corriente monetaria.

c) Los flujos de efectivo por intereses, incluidos los contabilizados como mayor valor de los activos y cobros de dividendos.

d) Los flujos de efectivo por impuesto sobre beneficios.

3. Flujos de efectivo por actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de activos no corrientes y otros activos no incluidos en el efectivo y otros activos líquidos equivalentes, tales como inmovilizados intangibles, materiales, inversiones inmobiliarias o inversiones financieras, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Los flujos de efectivo por actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de las aportaciones a la dotación fundacional o fondo social, los recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación, así como los pagos realizados por amortización o devolución de las cantidades aportadas por ellos.

4. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, así como los correspondientes a los pasivos financieros de rotación elevada podrán mostrarse netos, siempre que se informe de ello en la memoria. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el plazo entre la fecha de adquisición y la de vencimiento no supere seis meses.

5. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión, sin perjuicio de poder utilizar una media ponderada representativa del tipo de cambio del periodo en aquellos casos en que exista un volumen elevado de transacciones efectuadas.

Si entre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes figuran activos denominados en moneda extranjera, se informará en el estado de flujos de efectivo del efecto que en esta rúbrica haya tenido la variación de los tipos de cambio.

6. La entidad debe informar de cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes al efectivo que no estén disponibles para ser utilizados.

7. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

8. Respecto a las transacciones no monetarias, en la memoria se informará de las operaciones de inversión y financiación significativas que, por no haber dado lugar a variaciones de efectivo, no hayan sido incluidas en el estado de flujos de efectivo (por ejemplo, adquisición de un inmovilizado con pago aplazado o de un activo mediante un arrendamiento financiero).

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la actividad en efectivo o equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

9. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por la adquisición o enajenación de un conjunto de activos y pasivos que conformen un negocio o línea de actividad se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto con la denominación «Unidad de negocio».

9.ª Cifra anual de negocios

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

10.ª Número medio de trabajadores

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la entidad durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad sin fines lucrativos se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las entidades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

En particular, se presumirá que dos entidades no lucrativas tienen la calificación de entidades del grupo a los exclusivos efectos de cumplir con el deber de informar en sus respectivas cuentas anuales individuales, en los términos requeridos por esta Adaptación, cuando en ambas entidades coincidan la mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno.

Se entenderá que una entidad es asociada cuando, sin que se trate de una entidad del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal entidad una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) La entidad o una o varias entidades del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la entidad, y

b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el órgano de gobierno de la entidad participada;

2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la entidad o una o varias entidades del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra entidad.

Se entenderá por entidad multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de entidades.

12.ª Estados financieros intermedios

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

13.ª Partes vinculadas

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores, miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las entidades que tengan la consideración de entidad del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma undécima de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.

g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta, salvo que la entidad opte por aplicar las normas de registro

y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES BALANCE

BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
240, (2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	III. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	IV. Inversiones inmobiliarias			
220, (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293) 2523, 2524, (2953), (2954), 2513, 2514, (2943), (2944)	1. Instrumentos de patrimonio			
	2. Créditos a entidades			
	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2515, 261, (297), (2945)	3. Valores representativos de deuda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Otros activos financieros			
474	**VII. Activos por impuesto diferido**			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
	I. Existencias			
30, (390)	1. Bienes destinados a la actividad			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos a proveedores			
447, 448, (495)	**II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia**			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, entidades del grupo y asociadas			
440, 441, 446, 449, 5531, 5533	3. Deudores varios			
460, 464, 544	4. Personal			

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4707, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Pública			
558	7. Fundadores por desembolsos exigidos			
	IV. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros			
	V. Inversiones financieras a corto plazo			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos a entidades			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda			
5590, 5593	4. Derivados			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros			
480, 567	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/ Fondo social			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
	II. Reservas			
111	1. Estatutarias			
113, 114, 115	2. Otras reservas			
	III. Excedentes de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)			
129	**IV. Excedente del ejercicio**			
	A-2) Ajustes por cambios de valor			
133	**I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto**			
1340	**II. Operaciones de cobertura**			
137	**III. Otros**			
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
130, 1320	**I. Subvenciones**			
131, 1321	**II. Donaciones y legados**			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
	I. Provisiones a largo plazo			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal			
145	2. Actuaciones medioambientales			
146	3. Provisiones por reestructuración			
141, 142, 143	4. Otras provisiones			
	II. Deudas a largo plazo			
177, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables			
1605, 170	2. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
176	4. Derivados			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo**			
479	**IV. Pasivos por impuesto diferido**			
181	**V. Periodificaciones a Largo plazo**			
	C) PASIVO CORRIENTE			
499, 529	**I. Provisiones a corto plazo**			
	II. Deudas a corto plazo			
500, 505, 506	1. Obligaciones y otros valores negociables			
5105, 520, 527	2. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
5595, 5598	4. Derivados			
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	5. Otros pasivos financieros			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133,5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo**			
412	**IV. Beneficiarios–Acreedores**			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 405, (406)	1. Proveedores			
403, 404	2. proveedores, entidades, del grupo y asociadas			
410, 411, 419	3. Acreedores varios			
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago			
4752	5. Pasivos por impuesto corriente			
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas			
438	7. Anticipos recibidos por pedidos			
485, 568	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

CUENTA DE RESULTADOS

CUENTA DE RESULTADOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL .... DE 200X

Nº CUENTAS	NOTA	(Debe) Haber	200X	200X-1
	A) Excedente del ejercicio			
	1. Ingresos de la actividad propia			
720	a) Cuotas de asociados y afiliados			
721	b) Aportaciones de usuarios			
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
740,748	d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio			
747	e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
728	f) Reintegro de ayudas y asignaciones			
	2. Gastos por ayudas y otros			
(650)	a) Ayudas monetarias			
(651)	b) Ayudas no monetarias			
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			
(6930), 71*, 7930	**3. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación**			
73	**4. Trabajos realizados por la entidad para su activo**			
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	**5. Aprovisionamientos**			
75	**6. Otros ingresos de la actividad**			
	7. Gastos de personal			
(640), (641)	a) Sueldos, salarios y asimilados			
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales			
(644), 7950	c) Provisiones			
	8. Otros gastos de la actividad			
(62)	a) Servicios exteriores			
(631), (634), 636, 639	b) Tributos			
(655), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales			
(656), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente			
(68)	**9. Amortización del inmovilizado**			
	10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
745	a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio			
746	b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
7951, 7952, 7955, 7956	**11. Exceso de provisiones**			
	12. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioro y pérdidas			
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras			
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)			
	13. Ingresos financieros			
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
7600, 7601	a1) En entidades del grupo y asociadas			
7602, 7603	a2) En terceros			
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros			
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b_1) De entidades del grupo y asociadas			
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b_2) De terceros			
	14. Gastos financieros			
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655)	a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas			
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros			
(660)	c) Por actualización de provisiones			
	15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Valor razonable con cambios en la cuenta de resultados			
(6632), 7632	b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto			
(668), 768	16. Diferencias de cambio			
	17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas			
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenaciones y otras			
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (13+14+15+16+17)			
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)			
6300*, 6301*, (633), 638	**18. Impuestos sobre beneficios**			
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 18)			
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.			
(800), (89), 900, 991, 992	**1. Activos financieros disponibles para la venta.**			
(810), 910	**2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.**			
9420	**3. Subvenciones recibidas.**			

Nº CUENTAS	NOTA	(Debe) Haber	200X	200X-1
9421	**4. Donaciones y legados recibidos.**			
(85), 95	**5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.**			
(8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	**6. Efecto impositivo.**			
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)			
	C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			
(802), 902, 993, 994	**1. Activos financieros disponibles para la venta.**			
(812), 912	**2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.**			
(840), (8420)	**3. Subvenciones recibidas.**			
(841), (8421)	**4. Donaciones y legados recibidos.**			
8301*, (836), (837)	**5. Efecto impositivo.**			
	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4+5)			
	D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)			
	E) Ajustes por cambios de criterio			
	F) Ajustes por errores			
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	H) Otras variaciones			
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

MEMORIA NORMAL

CONTENIDO DE LA MEMORIA

Las notas de la memoria que se formulan a continuación, completan, amplían y comentan la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

Las entidades no lucrativas deberán aplicar obligatoriamente estas notas, así como las contenidas en el modelo normal de memoria del Plan General de Contabilidad.

1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 13, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como el domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

3. Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

4. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

2. Excedente del ejercicio

2.1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

2.2. Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Otras reservas de libre disposición	

Base de reparto	Importe
Total	. . . . .

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social	
A reservas especiales	
A reservas voluntarias	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores	
Total	. . . . .

2.3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

3. Normas de registro y valoración

Además de la información solicitada en la nota 4 del modelo de memoria normal del Plan General de Contabilidad, se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos bienes.
2. Inmovilizado material; indicando los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de estos bienes.
3. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.
4. Permutas; indicando la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.
5. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.
6. Existencias; indicando los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.
7. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurienal y criterios de imputación temporal.
8. Fusiones entre entidades no lucrativas; indicando los criterios de registro y valoración empleados.

4. Inmovilizado material

Además de la información solicitada en la nota 5 del modelo de memoria normal del Plan General de Contabilidad, se informará:

1. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio de un inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado material.
- Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes deventa, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.

2. Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, las principales clases de inmovilizados

afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

3. Información sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones. Adicionalmente, se informará sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa.

4. Se informará de las restricciones a la disposición que existan en la retención con estos bienes y derechos.

5. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas
c) Salidas
d) Saldo final.

Además, se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.

2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.

3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.

4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.

5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.

6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.

7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.

9. Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.

10. Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones. Adicionalmente, se informará sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa y el importe del citado valor razonable pudiera determinarse con fiabilidad.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico.

6. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.II del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

7. Beneficiarios - Acreedores

Desglose del epígrafe C.IV del pasivo del balance «Beneficiarios - Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

8. Fondos propios

Se informará sobre:

a) Desglose del epígrafe A.1 del pasivo del balance, señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final de las diferentes partidas.

b) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Esta misma información se requerirá respecto a otras aportaciones de fundadores, asociados y terceros.

c) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

9. Existencias

Además de la información solicitada en la nota 10 del modelo de memoria normal del Plan General de Contabilidad, se informará:

1. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para las existencias no generadoras de flujos de efectivo, se indicará:

– Naturaleza de las existencias.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor neto realizable, o, en su caso, el seguido para determinar el coste de reposición depreciado.

2. Se informará sobre las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, así como de las entregadas a los beneficiarios de la misma en cumplimiento de los fines propios.

10. Situación fiscal

Además de la información solicitada en la nota 12 del modelo de memoria normal del Plan General de Contabilidad, en relación con el impuesto sobe beneficios, se informará sobre:

a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

11. Ingresos y Gastos

1. Desglose de la partida 2.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 2.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 5. «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 7.b) de la cuenta de resultados «Cargas sociales», distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

En el caso en que la entidad formule la cuenta de resultados abreviada deberáincluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 5. «Aprovisionamientos» y 7. «Gastos de personal» del modelo abreviado de dicha cuenta. Adicionalmente, se desglosará la partido 8. «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

3. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

4. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

5. En su caso, información de la partida «Otros resultados».

12. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinaciones de negocios

1. En los supuestos de fusión entre entidades no lucrativas, una vez acordada la operación, las entidades que participan en la misma deberán informar del proceso en marcha. En particular, deberá indicarse el modo en que la fusión afecta a la entidad y el patrimonio aportado por cada una de las entidades fusionadas.

2. En caso de que la entidad adquiera un negocio, deberá incluirse la información indicada en la nota 19. «Combinaciones de negocios» del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

13. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

13.1. Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas

ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		Nº horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad

Ingresos	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad

Otros recursos	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades

Descripción	Ingreso	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.
b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.
c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

13.2. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.
b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	Resultado contable	Ajustes negativos	Ajustes positivos	Base de cálculo	Renta a destinar		Recursos destinados a fines (gastos + inversiones)	Aplicación de los recursos destinados en cumplimiento de sus fines*					
								N-4	N-3	N-2	N-1	N	Importe pendiente
					Importe	%							
N-3													
N-2													
N-1													
N													
N-4													
TOTAL													

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

---

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	Importe		
	Fondos propios	**Subvenciones, donaciones y legados**	**Deuda**
2.2. Procedentes de ejercicios anteriores			
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores			
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores			
1. Gastos en cumplimiento de fines*			
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas en el ejercicio			
TOTAL (1 + 2)			

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

b) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

13.3. Gastos de administración

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

N.º de cuenta	Partida de la cuenta de resultados	Detalle del gasto	Criterio de imputación a la función de administración del patrimonio	Importe
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GATOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (–) el límite máximo (en mayor de 1 y 2) –5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R. D. 1337/05 (2)				
n						

14. Operaciones con partes vinculadas

Además de la información solicitada en la nota 23 del modelo de memoria normal del Plan General de Contabilidad, se informará:

1. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

2. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

15. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

2. Información sobre las autorizaciones, otorgadas por el Protectorado o autoridad administrativa correspondiente, que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones. Se informará igualmente de las solicitudes de autorización sobre las que aún no se haya recibido el acuerdo correspondiente.

3. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

4. El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas; en particular, se detallará el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación así como el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal. El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a cualquier entidad del mismo grupo a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra entidad con la que el auditor esté vinculado por control, propiedad común o gestión.

5. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la entidad que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la entidad.

6. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

16. Estado de flujos de efectivo

En él se describirán el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Excedente del ejercicio antes de impuestos.			
2. Ajustes del resultado.			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones, donaciones y legados (-)			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Otros ingresos y gastos (-/+).			
3. Cambios en el capital corriente.			
a) Existencias (+/-).			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
c) Otros activos corrientes (+/-).			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
e) Otros pasivos corrientes (+/-).			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.			
a) Pagos de intereses (-).			
b) Cobros de dividendos (+).			
c) Cobros de intereses (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios(+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/- 1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (-).			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
7. Cobros por desinversiones (+).			

	NOTAS	200X	200X-1
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por operaciones de patrimonio.			
a) Aportaciones a la dotación fundacional o fondo social.			
b) Disminuciones del fondo social.			
c) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.			
a) Emisión			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+).			
2. Deudas con entidades de crédito (+).			
3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (+).			
4. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-).			
2. Deudas con entidades de crédito (-).			
3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (-).			
4. Otras deudas (-).			
11. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10)			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-11+/- D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

17. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.
– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES

BALANCE ABREVIADO AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20, (280), (2830), (290)	**I. Inmovilizado intangible**			
240, 241, 242, 243, 244, 249, (299)	**II. Bienes del Patrimonio Histórico**			
21, (281), (2831), (291), 23	**III. Inmovilizado material**			

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
22, (282), (2832), (292)	**IV. Inversiones inmobiliarias**			
2503, 2504, 2513, 2514, 2523, 2524, (2593), (2594), (293), (2943), (2944), (2953), (2954)	**V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo**			
2505, 2515, 2525, (2595), 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, (269), 27, (2945), (2955), (297), (298)	**VI. Inversiones financieras a largo plazo**			
474	**VII. Activos por impuesto diferido (√√)**			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	**I. Existencias**			
447, 448, (495)	**II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia**			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493), 440, 441, 446, 449, 460, 464, 470, 471, 472,558, 544	**III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar**			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (593), (5943), (5944), (5953), (5954)	**IV. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo**			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 5593, 565, 566, (5945), (5955), (597), (598)	**V. Inversiones financieras a corto plazo**			
480, 567	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
57	**VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes**			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/ Fondo social			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
111, 113, 114, 115	**II. Reservas**			
120, (121)	**III. Excedentes de ejercicios anteriores**			
129	**IV. Excedente del ejercicio**			
133, 1340, 137	**A-2) Ajustes por cambios de valor (√)**			
130, 131, 132	**A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos**			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	**I. Provisiones a largo plazo**			
	II. Deudas a largo plazo			
1605, 170	1. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185, 189	3. Otras deudas a largo plazo			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo**			
479	**IV. Pasivos por impuesto diferido (√√)**			
181	**V. Periodificaciones a Largo plazo**			
	C) PASIVO CORRIENTE			
499, 529	**I. Provisiones a corto plazo**			
	II. Deudas a corto plazo			
5105, 520, 527	1. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
500, 505, 506, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 5595, 5598, 560, 561, 569	3. Otras deudas a corto plazo			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo**			
412	**IV. Beneficiarios – Acreedores**			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 403, 404, 405, (406)	1. Proveedores			
410, 411, 419, 438, 465, 466, 475, 476, 477	2. Otros acreedores			
485, 568	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

Las entidades que opten por aplicar los criterios de registro y valoración incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYMES), aprobado por el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, elaborarán su balance y cuenta de resultados siguiendo los modelos abreviados, salvo las partidas que lleven el signo (√) que en PGC PYMES no resultan aplicables. Las entidades que opten por aplicar los criterios aprobados para las microentidades, tampoco recogerán la partida señalada con el signo (√√).

CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL .... DE 200X

Nº CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A) Excedente del ejercicio			
	1. Ingresos de la actividad propia			
720	a) Cuotas de asociados y afiliados			
721	b) Aportaciones de usuarios			

Nº CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
740, 747, 748	d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
728	e) Reintegro de ayudas y asignaciones			
	2. Gastos por ayudas y otros			
(650)	a) Ayudas monetarias			
(651)	b) Ayudas no monetarias			
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			
(6930), 71*, 7930	**3. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación**			
73	**4. Trabajos realizados por la entidad para su activo**			
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	**5. Aprovisionamientos**			
75	**6. Otros ingresos de la actividad**			
(640), (641), (642), (643), (644), (649), 7950	**7. Gastos de personal**			
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (694), (695), 794, 7954, (656), (659)	**8. Otros gastos de la actividad**			
(68)	**9. Amortización del inmovilizado**			
745, 746	**10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio**			
7951, 7952, 7955, 7956	**11. Exceso de provisiones**			
(690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792, (670), (671), (672)	**12. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado**			
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)			
760, 761, 762, 767, 769	**13. Ingresos financieros**			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	**14. Gastos financieros**			
(663), 763	**15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros**			
(668), 768	**16. Diferencias de cambio**			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	**17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros**			
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (13+14+15+16+17)			
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)			
(6300*), 6301*, (633), 638	**18. Impuestos sobre beneficios**			
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 18)			
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.**			
940, 9420	**1. Subvenciones recibidas.**			
941, 9421	**2. Donaciones y legados recibidos.**			
(800), (89), 900, 991, 992, (810), 910, (85), 95	**3. Otros ingresos y gastos.**			
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	**4. Efecto impositivo.**			
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4)			
	C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			
(840), (8420)	**1. Subvenciones recibidas.**			
(841), (8421)	**2. Donaciones y legados recibidos.**			
(802), 902, 993, 994, (812), 912	**3. Otros ingresos y gastos.**			
8301*, (836), (837)	**4. Efecto impositivo.**			
	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4)			
	D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)**			
	E) Ajustes por cambios de criterio			
	F) Ajustes por errores			
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	H) Otras variaciones			
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

** En su caso, para calcular este saldo, las entidades que opten por aplicar los criterios de registro y valoración incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYMES), aprobado por el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, deberán identificar los aumentos (ingreso y transferencia de pérdidas) y disminuciones (gastos y transferencias de ganancias) en el patrimonio neto originados por las diferentes operaciones contabilizadas en el subgrupo 13.

MEMORIA ABREVIADA

CONTENIDO DE LA MEMORIA

Las notas de la memoria que se formulan a continuación, completan, amplían y comentan la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

Las entidades no lucrativas deberán aplicar obligatoriamente estas notas, así como las contenidas en el modelo abreviado de memoria del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, de la memoria incluida en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 11, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como del domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

3. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

2. Excedente del ejercicio

2.1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

2.2. Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Otras reservas de libre disposición	
Total	.....

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social	
A reservas especiales	
A reservas voluntarias	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores	
Total	.....

2.3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

3. Normas de registro y valoración

Además de la información solicitada en la nota 4 del modelo abreviado de memoria del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, de la memoria incluida en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos bienes.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización,

correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de estos bienes.

3. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

4. Permutas; indicando la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.

5. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.

6. Existencias; indicando los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.

7. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurienal y criterios de imputación temporal.

8. Fusiones entre entidades no lucrativas; indicando los criterios de registro y valoración empleados

4. Inmovilizado material e intangible

Además de la información solicitada en la nota 5 del modelo abreviado de memoria del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, de la memoria incluida en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se informará:

1. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio, de un elemento del inmovilizado no generador de flujos de efectivo, se indicara:

– Naturaleza del inmovilizado.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes deventa, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.

2. Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

3. Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

4. Se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

5. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas
c) Salidas
d) Saldo final.

Además, se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.

2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.

3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.

4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.

5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.

6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.

7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.

9. Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.

10. Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico.

6. Usuarios y otros deudores de actividad propia

Desglose del epígrafe B.II del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

7. Beneficiarios - Acreedores

Desglose del epígrafe C.IV del pasivo del balance «Beneficiarios – Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

8. Fondos propios

Se informará sobre:

a) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Esta misma información se requerirá respecto a otras aportaciones de fundadores, asociados y terceros.

b) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

9. Situación fiscal

Además de la información solicitada en la nota 9 del modelo abreviado de memoria del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, de la memoria incluida en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en relación con el impuesto sobe beneficios, se informará sobre:

a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

10. Ingresos y Gastos

Se informará sobre:

1. Desglose de la partida 2.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 2.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 5. «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 7. «Gastos de personal» de la cuenta de resultados distinguiendo las aportaciones y dotaciones para pensiones y las otras cargas sociales.

3. Desglose de la partida 8. «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

4. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

5. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

6. Información de la partida «Otros resultados».

11. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

11.1. Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas

ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		Nº horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad

Ingresos	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		

Ingresos	Previsto	Realizado
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad

Otros recursos	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades

Descripción	Ingreso	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.

b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.

c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

11.2. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	Resultado contable	Ajustes negativos	Ajustes positivos	Base de cálculo	Renta a destinar		Recursos destinados a fines (gastos + inversiones9	Aplicación de los recursos destinados en cumplimiento de sus fines*					
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	Importe pendiente
N-3													
N-2													
N-1													
N													
N-4													
TOTAL													

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

---

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	Importe		
	Fondos propios	**Subvenciones, donaciones y legados**	**Deuda**
2.2. Procedentes de ejercicios anteriores			
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores			
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores			
1. Gastos en cumplimiento de fines*			
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas en el ejercicio			
TOTAL (1 + 2)			

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

11.3. Gastos de administración

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

N.º de cuenta	Partida de la cuenta de resultados	Detalle del gasto	Criterio de imputación a la función de administración del patrimonio	Importe
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GATOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (–) el límite máximo (en mayor de 1 y 2) –5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R. D. 1337/05 (2)				
n						

12. Operaciones con partes vinculadas

Además de la información solicitada en la nota 12 del modelo abreviado de memoria del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, de la memoria incluida en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se informará:

1. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

2. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

13. Otra información

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

2. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

3. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

14. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.
– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

MEMORIA SIMPLIFICADA

CONTENIDO DE LA MEMORIA

1. Actividad de la entidad

Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 12, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como el domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la misma, así como del grado de cumplimiento de las actividades de la misma.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.
3. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Excedente del ejercicio

3.1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

3.2 Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Otras reservas de libre disposición	
Total	.....

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social	
A reservas especiales	
A reservas voluntarias	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores	
Total	.....

3.3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, los utilizados para la capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro, así como para la cesión de estos activos.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado. En particular se indicarán los criterios seguidos para contabilizar los activos no generadores de flujos de efectivo.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bines, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

5. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

6. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación.

7. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a. Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros.

b. Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c. Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d. Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e. Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

8. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados.

9. Existencias; indicando los criterios de valoración y en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

10. Transacciones en moneda extranjera.

11. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

12. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

13. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

14. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal.

15. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

16. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Se detallarán el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional. En particular, se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, deberá indicarse el valor razonable o el valor al contado del activo calculado al inicio del arrendamiento y su vida útil estimada, las cuotas abonadas, la deuda pendiente de pago y el importe por el que se pudiese ejercer la opción de compra si la hubiere. La información acerca de las cuotas deberá suministrarse diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien y la carga financiera. A tal efecto, para cada acuerdo de arrendamiento financiero deberá cumplimentarse la siguiente información:

Año	Cuota del acuerdo de arrendamiento		Compromisos pendientes
	Recuperación del coste	Carga financiera	
1			
...			
n			

6. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico

Se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.

2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.

3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.

4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.

5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.

6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.

7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.

9. Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

10. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico.

7. Pasivos financieros

Se informará sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y su naturaleza

c) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

d) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

– Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

– El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago.

– Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

8. Usuarios y otros deudores de actividad propia

Desglose del epígrafe B.II del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

9. Beneficiarios - Acreedores

Desglose del epígrafe C.IV. del pasivo del balance «Beneficiarios – Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el sado inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

10. Situación fiscal

10.1. Impuesto sobre beneficios. Se informará sobre:

a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se suministrará información sobre la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

c) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.

d) Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.

e) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos.

f) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

10.2. Otros tributos

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

11. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como de los imputados al excedente del ejercicio.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

12. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

12.1. Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas

ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		Nº horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad

Ingresos	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad

Otros recursos	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades

Descripción	Ingreso	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.

b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.

c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

12.2. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	Resultado contable	Ajustes negativos	Ajustes positivos	Base de cálculo	Renta a destinar		Recursos destinados a fines (gastos + inversiones	Aplicación de los recursos destinados en cumplimiento de sus fines*					
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	Importe pendiente
N-3													
N-2													
N-1													
N													
N-4													
TOTAL													

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

---

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	Importe		
	Fondos propios	**Subvenciones, donaciones y legados**	**Deuda**
2.2. Procedentes de ejercicios anteriores			
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores			
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores			
1. Gastos en cumplimiento de fines*			
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas en el ejercicio			
TOTAL (1 + 2)			

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones

destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

12.3. Gastos de administración

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

N.º de cuenta	Partida de la cuenta de resultados	Detalle del gasto	Criterio de imputación a la función de administración del patrimonio	Importe
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GATOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (–) el límite máximo (en mayor de 1 y 2) –5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R. D. 1337/05 (2)				
n						

13. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.

2. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

3. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías y sexo.

4. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la entidad que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria,

así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la entidad.

5. El porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

6. Las operaciones significativas que haya efectuado con partes vinculadas y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros.

14. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.
– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

CUARTA PARTE

CUADRO DE CUENTAS

El cuadro de cuentas, que se incluye a continuación, podrá ser empleado para contabilizar los hechos y transacciones regulados en la segunda parte.

Para reconocer el resto de operaciones no contempladas en esta adaptación, las entidades no lucrativas podrán aplicar, las cuentas recogidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

GRUPO 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

10. CAPITAL

100. Dotación fundacional.
101. Fondo social
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos

1030. Fundadores, por desembolsos no exigidos
1034. Asociados, por desembolsos no exigidos

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

1040. Fundadores, por aportaciones no dinerarias pendientes
1044. Asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN

120. Remanente
121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores
129. Excedente del ejercicio

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con las siguientes precisiones:

Las cuentas 130 y 132 se desglosan en cuentas de cuatro dígitos:

130. Subvenciones oficiales de capital

1300. Subvenciones del Estado
1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas

132. Otras subvenciones, donaciones y legados

1320. Otras subvenciones
1321. Otras donaciones y legados.

Las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil se mostrarán en las citadas cuentas con el adecuado desglose.

GRUPO 2

ACTIVO NO CORRIENTE

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

207. Derechos sobre activos cedidos en uso.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO

240. Bienes inmuebles

2400. Monumentos
2401. Jardines históricos
2402. Conjuntos históricos
2403. Sitios históricos
2404. Zonas arqueológicas

241. Archivos
242. Bibliotecas
243. Museos
244. Bienes muebles
249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico
2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico
2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico
2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico
2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

2807. Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso

283. Cesiones de uso sin contraprestación

2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible
2831. Cesiones de uso del inmovilizado material
2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible

2907. Deterioro de valor de derechos sobre activos cedidos en uso

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico

2990. Deterioro de valor de bienes inmuebles
2991. Deterioro de valor de archivos
2992. Deterioro de valor de bibliotecas
2993. Deterioro de valor de Museos
2994. Deterioro de valor de bienes muebles

GRUPO 3

EXISTENCIAS

Para este grupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con las siguientes precisiones:

– El subgrupo 30 pasa a denominarse BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.
– La cuenta 390 pasa a denominarse «Deterioro de valor de bienes destinados a la actividad».

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS

412. Beneficiarios, acreedores

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS

447. Usuarios, deudores
448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores

4480. Patrocinadores
4482. Afiliados
4489. Otros deudores

46. PERSONAL

464. Entregas para gastos a justificar

46. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

4707. Hacienda Publica, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones)

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art.12 Ley de Subvenciones))

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con la siguiente precisión: la cuenta 490 pasa a denominarse «Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad», la cuenta 493 pasa a denominar «Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas» y la cuenta 499 pasa a denominar «Provisiones por operaciones de la actividad».

Adicionalmente se añade la cuenta 495. «Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores»

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

551. Cuenta corriente con patronos y otros
558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos

GRUPO 6

COMPRAS Y GASTOS

60. COMPRAS

Las cuentas 600, 6060, 6080 y 6090 pasan a denominarse:

600. Compras de bienes destinados a la actividad

6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de bienes destinados a la actividad
6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad
6090. «Rappels» por compras de bienes destinados a la actividad

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

La cuenta 610 pasa a denominarse:

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN

650. Ayudas monetarias

6501. Ayudas monetarias individuales
6502. Ayudas monetarias a entidades
6503. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros
6504. Ayudas monetarias de cooperación internacional

651. Ayudas no monetarias

6511. Ayudas no monetarias individuales
6512. Ayudas no monetarias a entidades
6513. Ayudas no monetarias realizadas a través de otras entidades o centros
6514. Ayudas no monetarias de cooperación internacional

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno
655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad
656. Resultados de operaciones en común

6560. Beneficio transferido (gestor)
6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad
659. Otras pérdidas en gestión corriente

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

La cuenta 671 pasa a denominarse:

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

La cuenta 691, 694 y 695 pasan a denominarse:

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico

6910. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
6911. Pérdidas por deterioro de bienes del Patrimonio Histórico

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad
695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD

720. Cuotas de asociados y afiliados
721. Cuotas de usuarios
722. Promociones para captación de recursos
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones

7230. Patrocinio
7231. Patrocinio publicitario
7233. Colaboraciones empresariales

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

740. Subvenciones a la actividad
745. Subvenciones del capital transferidas al excedente del ejercicio
746. Donaciones y legados de capital transferidas al excedente del ejercicio
747. Donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio
748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio

Las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil se mostrarán en las citadas cuentas con el adecuado desglose.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes de Patrimonio Histórico

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

Las cuentas 791 y 794 pasan a denominarse:

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico
794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad

GRUPO 8

GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, con las siguientes precisiones:

La cuenta 842 se desglosa en cuentas de cuatro dígitos:

842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados

8420. Transferencias de otras subvenciones
8421. Transferencias de otras donaciones y legados

GRUPO 9

INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, con las siguientes precisiones:

La cuenta 942 se desglosa en cuentas de cuatro dígitos:

942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados

9420. Ingresos de otras subvenciones
9421. Ingresos de otras donaciones y legados

QUINTA PARTE

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

Las definiciones y relaciones contables, que se incluye a continuación, podrán ser empleadas para contabilizar los hechos y transacciones regulados en la segunda parte.

Para reconocer el resto de operaciones no contempladas en esta adaptación, las entidades no lucrativas podrán aplicar, las cuentas recogidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

GRUPO 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la entidad destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

10. CAPITAL

100. Dotación fundacional
101. Fondo social
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos
104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

100. Dotación fundacional

Importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.

a_2) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.

b) Se cargará:

b_1) Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.

b_2) En general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.

101. Fondo social

Importe de las aportaciones realizadas en las asociaciones y de los excedentes destinados a aumentar el Fondo social.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos

Dotación fundacional o fondo social pendiente de desembolso en las fundaciones y asociaciones.
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 558.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

Aportaciones de fundadores y asociados pendientes de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias en las fundaciones y asociaciones.
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones no dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a los bienes no dinerarios aportados.

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN

120. Remanente
121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores
129. Excedente del ejercicio

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente

Excedentes positivos no aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de excedentes por acuerdo del órgano de gobierno de la entidad.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por su aplicación con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 11.

121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores

Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La entidad desarrollará en cuentas de cuatro cifras el excedente negativo de cada ejercicio.

129. Excedente del ejercicio

Excedente positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Para determinar el excedente del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.

a_2) Por el traspaso del excedente negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b_1) Para determinar el excedente del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.

b_2) Cuando se aplique el excedente positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.

GRUPO 2

ACTIVO NO CORRIENTE

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

207. Derechos sobre activos cedidos en uso

207. Derechos sobre activos cedidos en uso

Valor del derecho de uso sobre los activos o bienes, que la entidad utiliza en el desarrollo de su actividad.

El movimiento de esta cuenta se realizará atendiendo a lo dispuesto en la Norma de registro y valoración octava incluida en la segunda parte de esta Adaptación.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO

240. Bienes inmuebles

2400 Monumentos
2401 Jardines históricos
2402 Conjuntos históricos
2403 Sitios históricos
2404 Zonas arqueológicas

241. Archivos
242. Bibliotecas
243. Museos
244. Bienes muebles
249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico
2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico
2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico
2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico
2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico o paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

En concreto se incluirán en este subgrupo todos los bienes que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio de Patrimonio Histórico, con independencia de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

El movimiento de este subgrupo, salvo la cuenta 249, es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o en su caso a la cuenta 249.
b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

240. Bienes inmuebles

Los enumerados en el artículo 334 del Código Civil, así como los elementos quepuedan considerarse consustanciales con los edificios y formen parte de los mismos o de su exorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.

241. Archivos

Conjunto orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura, la información y la gestión administrativa.

242. Bibliotecas

Conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información.

243. Museos

Conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural.

244. Bienes muebles

Bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidas en las demás cuentas del subgrupo 24.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

Entregas a proveedores de bienes del Patrimonio Histórico, normalmente en efectivo, en concepto «a cuenta» de suministros futuros.
Su movimiento es el siguiente:

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS

283. Cesiones de uso sin contraprestación

2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible
2831. Cesiones de uso del inmovilizado material
2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias

Este subgrupo recoge, las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación o por una contraprestación inferior al valor de mercado.

283. Cesiones de uso sin contraprestación

Cuenta correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

En el supuesto de que la cesión afectase a un elemento patrimonial distinto de los terrenos o construcciones se creará una cuenta de cuatro dígitos que lucirá con signo negativo compensando la partida en la que se muestre el citado elemento.

Su movimiento es el siguiente

a) Se abonará al efectuarse la cesión del activo no monetario por un importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiera correspondido practicar durante el plazo de la cesión al bien, con cargo a la cuenta 651.

b) Se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a los bienes del Patrimonio Histórico.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 691.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 791.

b_2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en las actividades de laentidad, tanto la actividad propia como la actividad mercantil, así como las cuentascon las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS

412. Beneficiarios, acreedores

Cuando los acreedores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

412. Beneficiarios, acreedores

Deudas contraídas por la entidad como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acuerde la concesión de las ayudas y asignaciones, con cargo, generalmente, a las cuentas 650 ó 651:

b) Se cargará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de la deuda con abono, generalmente, a las cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por los importes a reintegrar por los beneficiarios por incumplimiento de las condiciones exigidas al otorgar las ayudas y asignaciones o por cualquier otras causa que motive su devolución con abono a la cuenta 728.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS

447. Usuarios, deudores
448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

447. Usuarios, deudores

Créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la entrega de bienes o la prestación de servicios con abono a la cuenta 721.
b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores

Créditos con patrocinadores, afiliados y otros por las cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad, en particular las donaciones y legados.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades a percibir con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 13, 17 y 72.
b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

46. PERSONAL

464. Entregas para gastos a justificar

Saldo con personas que prestan sus servicios a la entidad o con las entidades con las que se instrumentan los compromisos de retribución post-empleo, y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

464. Entregas para gastos a justificar

Cantidades entregadas al personal o directivos de la entidad para su posterior justificación.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al justificar las entregas, con cargo a cuentas del grupo 6 que correspondan, y en caso de sobrante a cuentas del subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones)

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

4757. Hacienda Pública acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art.12 Ley de Subvenciones)

4707. Hacienda Publica, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones)

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas en las que la entidad actúa como colaboradora.

a) Se cargará por las entregas que realice la entidad a los entes destinatarios finales de las subvenciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con cargo a la cuenta 4757.

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 de la Ley de Subvenciones)

Deudas con la Hacienda Pública por razón de subvenciones recibidas para la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios.

a) Se abonará a la recepción de la subvención concedida con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará:

b_1) Por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con abono a la cuenta 4707.
b_2) Por el reintegro, en su caso, a la Hacienda Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

49. DETERIORO DE VALOR POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO

495. Deterioro de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores

495. Deterioro de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores

Correcciones por deterioro de valor de los créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad propia de la entidad, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan las correcciones valorativas para estos créditos.
Figurarán en el activo del balance compensado las cuentas 447 y 448.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

Instrumentos financieros por operaciones ajenas a la actividad, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.
Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos

551. Cuenta corriente con patronos y otros

Cuentas corrientes de efectivo con patronos y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos

Dotación fundacional o fondo social, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los fundadores o asociados.

Se desglosarán con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a las cuentas 103 y 104 según corresponda.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

GRUPO 6

COMPRAS Y GASTOS

Gastos que tienen su origen en la actividad propia de la entidad, la variación de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio, así como aprovisionamientos de bienes destinados a la actividad y demás bienes adquiridos por la entidad para su entrega, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

Si la entidad está aplicando el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, las referencias que las propias definiciones de las cuentas hagan sobre las cuentas 204 y 599, no le resultarán aplicables.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN

650. Ayudas monetarias
651. Ayudas no monetarias
653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno
655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad
656. Resultados de operaciones en común

6560. Beneficio transferido (gestor)
6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

659. Otras pérdidas en gestión corriente

Gastos por ayudas monetarias y no monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, así como otros gastos de gestión de la misma.

650. Ayudas monetarias

Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente apersonas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de losfines propios de la entidad. También se recoge el importe de las prestaciones de carácter monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Esta cuenta podrá desarrollase a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

Se citan a título indicativo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social y atención sanitaria.

Se cargará por el importe de las ayudas concedidas, con abono a la cuenta 412 o cuentas del subgrupo 57.

651. Ayudas no monetarias

Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También recoge el importe de las prestaciones de carácter no monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 650.

Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor en libros del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un período igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor razonable del activo.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración

Gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad; se citan a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

Se cargará por el importe de los gastos producidos con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno

Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Se cargará por el importe de los gastos a reembolsar con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad

Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a una cuenta de los grupos 43 y 44.

656. Resultados de operaciones en común

6560. Beneficio transferido

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6560 la entidad gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6560 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6561. Pérdida soportada

Pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Se cargará por el importe del reintegro con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4 o subgrupo 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS

Ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD

720. Cuotas de asociados y afiliados
721. Cuotas de usuarios
722. Promociones para captación de recursos
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones

7230. Patrocinio
7231. Patrocinio publicitario
7233. Colaboraciones empresariales

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

Ingresos obtenidos de la actividad propia de la entidad.

720. Cuotas de asociados y afiliados

Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente a cuentas del grupo 44 ó 57.

721. Cuotas de usuarios

Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.

Se citan a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como las derivadas de entregas de bienes, prestaciones sociales o asistenciales.

Su movimiento es análogo al señalado en la cuenta 720.

722. Promociones para captación de recursos

Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro o más cifras para campañas y modalidades diferentes.

Se abonará por el importe de los ingresos con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones

Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su evolución.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas de los subgrupos 41 ó 57.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico

ANEXO II

Plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Las fundaciones de competencia estatal deben elaborar un plan de actuación en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

El plan de actuación contendrá información de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

1. ACTIVIDADES DE LA ENTIDAD

ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número	Nº horas/año
	Previsto	Previsto
Personal asalariado		
Personal con contrato de servicios		
Personal voluntario		

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número
	Previsto
Personas físicas	
Personas jurídicas	

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación

2. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONÓMICOS A EMPLEAR POR LA ENTIDAD

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

3. Previsión de recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

3.1. Previsión de ingresos obtenidos por la entidad

Ingresos	Importe total
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias	
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Otros tipos de ingresos	
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS	

3.2 Previsión de otros recursos económicos obtenidos por la entidad

Otros recursos	Importe total
Deudas contraídas	
Otras obligaciones financieras asumidas	
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS	

§ 71

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 86, de 10 de abril de 2013
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2013-3781

Con la entrada en vigor del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, se pone a disposición de estos sujetos contables un marco de información financiera útil, en sintonía con el Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, con las normas internacionales de información financiera, cuya aplicación sistemática permitirá que los aportantes de fondos, beneficiarios y otros interesados en la actividad desarrollada por estas entidades, puedan conocer la imagen fiel de su patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio.

Las normas de adaptación aprobadas en el año 2011, en vigor para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012, tienen la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que, por economía de medios, en su momento se considerase oportuno recoger únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que más estrechamente están relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

En coherencia con la técnica de normalización seguida, el artículo 5 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, señala que en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación, las entidades sin fines lucrativos deben aplicar el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado real decreto.

En este contexto, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro, la Disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, habilita al ICAC para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, considerando la regulación específica aprobada.

La presente Resolución viene a dar cumplimiento al citado mandato. A tal efecto, el ICAC ha elaborado el texto refundido que se incluye como anexo I, con sometimiento, como no podía ser de otra forma, a los criterios aprobados por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, incorporando al mismo tiempo todos los criterios del Plan General de Contabilidad que resultan de aplicación común a las empresas y a estas entidades.

En definitiva, esta Resolución recoge íntegramente ambos textos, sin innovación alguna ni modificación de lo previsto en las citadas normas, sin perjuicio de las adaptaciones que en determinados casos han sido necesarias en función de la propia naturaleza jurídica de las entidades a las que va dirija. En este sentido, en la labor de compilación se ha prestado especial cuidado en identificar los aspectos que si bien están contemplados en el Plan General de Contabilidad, por ejemplo, las operaciones con instrumentos de patrimonio propio o los instrumentos financieros compuestos, no tienen cabida en este tipo de entidades.

Del mismo modo, tampoco se ha incluido la regulación en materia de combinaciones de negocios, bien por considerar que su aplicación a estas entidades no está prevista en su regulación sustantiva, como por ejemplo las operaciones de fusión o escisión, o bien por carecer de relevancia en su operativa diaria como sería el caso de la adquisición de un negocio en virtud de una compraventa, sin perjuicio de que la entidad deba aplicar lo dispuesto a tal efecto para las empresas en el supuesto de que la operación se produjese.

El Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, al igual que las normas de adaptación del año 1998, tiene como destinatario las citadas entidades, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan quedar incluidas obligatoriamente dentro de su ámbito de aplicación si la correspondiente norma sustantiva así lo dispone.

En este sentido, sería deseable que si la respectiva norma reguladora impone la obligación de llevar una contabilidad que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, el registro, valoración y presentación de las operaciones en las cuentas anuales se realizase sobre la base de la integridad de los criterios que ahora se aprueban, desaconsejándose, en consecuencia, una aplicación «a la carta».

Por todo lo anterior, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la Disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, dicta la siguiente Resolución:

Norma primera. *Aprobación del Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.*

Se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como anexo a esta Resolución.

Norma segunda. *Aplicación del Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.*

1. El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos será de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, será de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

ANEXO

Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad

1.º *Cuentas anuales. Imagen fiel.*

Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de este Plan de Contabilidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

– El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.

– La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.

– El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.

– La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, en la memoria se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan, lo hará con independencia del grupo de entidades al que pueda pertenecer, sin perjuicio de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Las entidades a las que van dirigidas estas normas, junto a la actividad no lucrativa, pueden realizar actividades lucrativas de carácter mercantil con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que le sea de aplicación no lo prohíba. El presente Plan tiene por objeto regular el tratamiento contable de todas las actividades realizadas por la entidad, tanto las desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación, como las actividades mercantiles que pueda realizar.

2.º *Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.*

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir

evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente el grado de cumplimiento de los objetivos fijados para la entidad en el ejercicio, derivados de los fines que persiga con su actividad.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una entidad no lucrativa en el tiempo como a las de diferentes entidades en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y actividad de las entidades, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades de la entidad, del papel del voluntariado, de los proyectos y programas, la contabilidad y las finanzas, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

La información financiera es útil para el proceso de toma de decisiones pero, al mismo tiempo, su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los distintos usuarios debe tener en cuenta el criterio de coste-utilidad a la hora de juzgar el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos que puede favorecer un conocimiento más detallado de los hechos.

3.º *Principios contables.*

La contabilidad de las entidades no lucrativas y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Entidad en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la actividad de la entidad destinada a la consecución de sus fines continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan, la entidad aplicará las normas de registro y valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, hacer entrega del patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Sin perjuicio de la aplicación del criterio del valor razonable, únicamente se contabilizarán los ingresos obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior,

tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el excedente del ejercicio es positivo como negativo.

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. Importancia relativa. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos por las actividades desarrolladas.

4.º *Elementos de las cuentas anuales.*

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

2. Pasivos: Obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

3. Patrimonio neto: Constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de resultados, son:

4. Ingresos: Incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.

5. Gastos: Decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.

El excedente del ejercicio es la diferencia entre los ingresos y gastos devengados en el periodo al que se refieren las cuentas anuales, salvo los que deban contabilizarse directamente en el patrimonio neto.

La cuenta de resultados de la entidad mostrará las variaciones en el patrimonio neto originadas en el ejercicio. En particular se presentará con el debido desglose la variación originada por el excedente del ejercicio.

5.º *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.*

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance o la cuenta de resultados, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6.º *Criterios de valoración.*

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. Coste histórico o coste.

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de

trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos debidamente identificados, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal de la actividad.

2. Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;

b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y

c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La entidad deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

3. Valor neto realizable.

El valor neto realizable de un activo es el importe que la entidad puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal de la actividad, deduciendo los costes

estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4. Valor actual.

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5. Valor en uso.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal de la actividad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo es el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición.

6. Costes de venta.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado.

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de resultados, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

8. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros.

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la entidad espera utilizar el activo amortizable en su actividad o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

11. Coste de reposición de un activo.

El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

En los activos sometidos a amortización este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la entidad.

Un activo puede reemplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos, en su caso, la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.

7.º *Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.*

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados para las entidades no lucrativas los establecidos en:

a) El Código de Comercio, la restante legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo, en particular, el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y sus adaptaciones sectoriales en la medida que pueda apreciarse una identidad de razón entre la transacción o el hecho económico que deba contabilizar la entidad no lucrativa y el regulado en el ámbito mercantil.

b) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y

c) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

Normas de registro y valoración

1.ª *Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.*

1. Las normas de registro y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas de registro y valoración de las entidades sin fines lucrativos que se formulan a continuación, se fundamentan en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o en la necesidad de desarrollar determinadas operaciones que surgen de manera más frecuente en estas entidades.

3. Las normas de registro y valoración de las entidades sin fines lucrativos que se formulan a continuación son de aplicación obligatoria.

2.ª *Inmovilizado material.*

1. Definiciones.

a) Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

En ciertas ocasiones, un activo, aunque es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal. Cuando el componente o uso generador de flujos de efectivo se pueda considerar como accesorio con respecto al objetivo principal del activo como un todo, o bien no pueda operar o explotarse con independencia del resto de componentes e instalaciones integrantes del activo, éste se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

En algunos casos puede no estar claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial. En estos casos, y dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

En el supuesto de que un bien de inmovilizado que no generaba flujos de efectivo pase a ser utilizado en actividades lucrativas, desarrolladas por la propia entidad, procederá su reclasificación por el valor en libros en el momento en que exista evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro.

c) Unidad de explotación o servicio: es el grupo identificable más pequeño de activos que genera rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

2. Valoración inicial.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

2.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

2.2 Coste de producción.

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia entidad se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

2.3 Permutas.

A efectos de este Plan, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

2.3.1 Permutas de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El inmovilizado material recibido se valorará por el valor en libros del entregado a cambio más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor. El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros.

Cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.

Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable del referido bien.

A las permutas en las que se intercambien activos generadores y no generadores de flujos de efectivo les serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado siguiente.

2.3.2 Permutas de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de resultados.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la entidad afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

2.4 Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social.

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación.

3. Valoración posterior.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

3.1 Amortización.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

3.2 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad de explotación o servicio puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

3.2.1 Deterioro de valor de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que

constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A tal efecto, el valor en uso se determinará por referencia al coste de reposición.

En caso de que la entidad deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad de explotación o servicio, reducirá el valor contable de los activos que la integran en proporción a su valor contable, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su coste de reposición y cero.

3.2.2 Deterioro de valor de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

En caso de que la entidad deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de éste, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

4. Baja.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

4.1 Baja de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

Los bienes del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos.

4.2 Baja de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

Los elementos del inmovilizado material generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

5. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación.

Las entregas o cesiones de un inmovilizado sin contraprestación, a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

3.ª *Normas particulares sobre inmovilizado material.*

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 2 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

En el caso de terrenos calificados como bienes del inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la entidad lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la entidad para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

h) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su

reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

i) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

4.ª *Inversiones inmobiliarias.*

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

5.ª *Inmovilizado intangible.*

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

1. Reconocimiento.

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior.

La entidad apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos aprovechables para la entidad.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

6.ª *Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.*

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) Investigación y desarrollo.

a_1) Gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

– Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

– Tener motivos fundados del éxito técnico y de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

a_2) Gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado generador de flujos de efectivo.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

– Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

– Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Fondo de comercio. Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro, de acuerdo con lo indicado en el apartado 3.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

d) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia entidad para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

f) Otros inmovilizados intangibles. Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

7.ª *Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.*

1. Activos no corrientes mantenidos para la venta.

La entidad clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y

b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurran las siguientes circunstancias:

$b_{1)}$ La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

$b_{2)}$ La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

$b_{3)}$ Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la entidad siga comprometida con el plan de disposición del activo.

$b_{4)}$ Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de resultados que corresponda a su naturaleza.

El criterio de valoración previsto anteriormente no será aplicable a los siguientes activos, que, aunque se clasifiquen a efectos de su presentación en esta categoría, se rigen en cuanto a la valoración por sus normas específicas:

a) Activos por impuesto diferido, a los que resulta de aplicación la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

b) Activos procedentes de retribuciones a los empleados, que se rigen por la norma sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

c) Activos financieros, excepto inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que estén dentro del alcance de la norma sobre instrumentos financieros.

Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de resultados, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.

2. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la entidad, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. En consecuencia, los activos y sus pasivos asociados que queden excluidos de su ámbito de aplicación, se valoran de acuerdo con la norma específica que les sea aplicable. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 3.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

8.ª *Bienes del Patrimonio Histórico.*

1. Ámbito de aplicación.

La expresión «bienes del Patrimonio Histórico» se aplica a aquellos elementos recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

2. Valoración inicial y posterior de los bienes del Patrimonio Histórico.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los bienes del Patrimonio Histórico, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación.

Las grandes reparaciones a las que deban someterse estos bienes se contabilizarán de acuerdo con el siguiente criterio:

a) En la determinación del precio de adquisición se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

b) Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Cuando los bienes del Patrimonio Histórico no se puedan valorar de forma fiable su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales. No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el balance en la partida correspondiente a su naturaleza.

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

9.ª *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.*

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

1. Arrendamiento financiero.

1.1 Concepto.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercitará tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2 Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y si éste no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 de la norma sobre instrumentos financieros.

1.3 Contabilidad del arrendador.

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 2.9 de la norma relativa a los instrumentos financieros.

2. Arrendamiento operativo.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un

importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de resultados.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. Arrendamientos de terrenos y edificios.

Los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terrero y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

10.ª *Instrumentos financieros.*

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes instrumentos financieros:

a) Activos financieros:

– Efectivo y otros activos líquidos equivalentes, según se definen en la norma 8.ª de elaboración de las cuentas anuales;

– Créditos por operaciones comerciales: Clientes y deudores varios;

– Créditos a terceros: Tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes;

– Valores representativos de deuda de otras entidades adquiridos: Tales como las obligaciones, bonos y pagarés;
– Instrumentos de patrimonio de otras entidades adquiridos: Acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio;
– Derivados con valoración favorable para la entidad: Entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y
– Otros activos financieros: Tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos y dividendos a cobrar.

b) Pasivos financieros:

– Débitos por operaciones comerciales: Proveedores y acreedores varios;
– Deudas con entidades de crédito;
– Obligaciones y otros valores negociables emitidos: Tales como bonos y pagarés;
– Derivados con valoración desfavorable para la entidad: Entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo;
– Deudas con características especiales;
– Otros pasivos financieros: Deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o entidades que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.
2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
3. Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las coberturas contables y de las transferencias de activos financieros, tales como los descuentos comerciales, operaciones de «factoring» y cesiones temporales y titulizaciones de activos financieros.

1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. Activos financieros.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra entidad o empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.
Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Préstamos y partidas a cobrar.
2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
3. Activos financieros mantenidos para negociar.
4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.
5. Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
6. Activos financieros disponibles para la venta.

2.1 Préstamos y partidas a cobrar.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en los apartados 2.3 y 2.4 siguientes, los:

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la entidad, y

b) Créditos por operaciones no comerciales: son aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial, cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable y que no se negocian en un mercado activo. No se incluirán aquellos activos financieros para los cuales el tenedor pueda no recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio.

2.1.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la entidad como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

No obstante lo anterior, los créditos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

2.1.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

2.2 Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la entidad tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.

2.2.1 Valoración inicial.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

2.2.2 Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

2.2.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas aplicando los criterios señalados en el apartado 2.1.3 anterior.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la entidad.

2.3 Activos financieros mantenidos para negociar.

Los activos financieros que se tengan para negociar se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado.

Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando:

a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo).

b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

2.3.1 Valoración inicial.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio.

Tratándose de instrumentos de patrimonio formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.3.2 Valoración posterior.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de resultados del ejercicio.

2.4 Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 4.1 de esta norma.

También se podrán incluir los activos financieros que designe la entidad en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.

b) Un grupo de activos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los activos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

2.5 Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 11.ª de elaboración de las cuentas anuales, se tienen que valorar aplicando los criterios de este apartado, no pudiendo ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración.

2.5.1 Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las entidades del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre entidades del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en el apartado 2.3 de la norma sobre combinaciones de negocios incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como entidad o empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la entidad pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.5.2 Valoración posterior.

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.5.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la entidad o empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la entidad o

empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad o empresa participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. En la determinación de ese valor, y siempre que la entidad o empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la entidad o empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la entidad o empresa, previa a su calificación como entidad o empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de resultados, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de resultados. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de resultados.

2.6 Activos financieros disponibles para la venta.

En esta categoría se incluirán los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras entidades que no se hayan clasificado en ninguna de las categorías anteriores.

2.6.1 Valoración inicial.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.6.2 Valoración posterior.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de resultados.

No obstante lo anterior, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de acuerdo con la norma relativa a esta última, se registrarán en la cuenta de resultados.

También se registrarán en la cuenta de resultados el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, y de los dividendos devengados.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del valor medio ponderado por grupos homogéneos.

En el supuesto excepcional de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, los ajustes previos reconocidos directamente en el patrimonio neto se tratarán de la misma forma dispuesta en el apartado 2.5.3 de esta norma.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.6.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta, o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o

b) En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de resultados y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de resultados.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de resultados del ejercicio. No obstante, en el caso de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertirá con abono a la cuenta de resultados y se registrará el incremento de valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

En el caso de instrumentos de patrimonio que se valoren por su coste, por no poder determinarse con fiabilidad su valor razonable, la corrección valorativa por deterioro se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.5.3 de esta norma, relativo a las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

2.7 Reclasificación de activos financieros.

La entidad no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, a otras categorías, ni de éstas a aquéllas, salvo cuando proceda calificar al activo como inversión en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquéllas que correspondan a ventas o reclasificaciones:

a) Muy próximas al vencimiento, o

b) Que hayan ocurrido cuando la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal, o

c) Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la entidad, no recurrente y que razonablemente no podía haber sido anticipado por la entidad.

Cuando dejase de ser apropiada la clasificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento, como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la entidad o por la venta o reclasificación de un importe que no sea insignificante según lo dispuesto en el párrafo anterior, dicho activo, junto con el resto de activos financieros de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se reclasificarán a la categoría de disponibles para la venta y se valorarán por su valor razonable. La diferencia entre el importe por el que figure registrado y su valor razonable se reconocerá directamente en el patrimonio neto de la entidad y se aplicarán las reglas relativas a los activos disponibles para la venta.

Si como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la entidad, o si pasados dos ejercicios completos desde la reclasificación de un activo financiero de la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento a la de disponible para la venta, se reclasificase un activo financiero en la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento, el valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. Cualquier pérdida o ganancia procedente de ese activo que previamente se hubiera reconocido directamente en el patrimonio neto se mantendrá en éste y se reconocerá en la cuenta de resultados a lo largo de la vida residual de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Cuando la inversión en el patrimonio de una entidad del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantenga en esa entidad se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

2.8 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de resultados. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

2.9 Baja de activos financieros.

Conforme a lo señalado en el Marco Conceptual, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La entidad dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la entidad, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de «factoring» en las que la entidad no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las titulizaciones de activos financieros en las que la entidad cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).

Si la entidad no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Si la entidad cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la entidad esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La entidad no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el «factoring con recurso», las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulizaciones de activos financieros en las que la entidad cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

3. Pasivos financieros.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la entidad una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Débitos y partidas a pagar.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.
3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

Adicionalmente, los pasivos financieros originados como consecuencia de transferencias de activos, en los que la entidad no haya cedido ni retenido sustancialmente sus riesgos y beneficios, se valorarán de manera consistente con el activo cedido.

3.1 Débitos y partidas a pagar.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en los apartados 3.2 y 3.3 siguientes, los:

a) Débitos por operaciones comerciales: Son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la entidad, y

b) Débitos por operaciones no comerciales: Son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

3.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

3.1.2 Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

No obstante lo anterior, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

3.2 Pasivos financieros mantenidos para negociar.

Los pasivos financieros que se tengan para negociar se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado.

Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

a) Se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo.

b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

El hecho de que un pasivo financiero se utilice para financiar actividades de negociación no implica por sí mismo su inclusión en esta categoría.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

3.3 Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 4.1 de esta norma.

También se podrán incluir los pasivos financieros que designe la entidad en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.

b) Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave del órgano de administración según se define en la norma 13.ª de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

3.4 Reclasificación de pasivos financieros.

La entidad no podrá reclasificar ningún pasivo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio a otras categorías, ni de éstas a aquéllas.

3.5 Baja de pasivos financieros.

La entidad dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

4. Casos particulares.

4.1 Instrumentos financieros híbridos.

Los instrumentos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

La entidad reconocerá, valorará y presentará por separado el contrato principal y el derivado implícito, cuando se den simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) Las características y riesgos económicos inherentes al derivado implícito no están estrechamente relacionados con los del contrato principal.

b) Un instrumento independiente con las mismas condiciones que las del derivado implícito cumpliría la definición de instrumento derivado.

c) El instrumento híbrido no se valora por su valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

El derivado implícito se tratará contablemente como un instrumento financiero derivado y el contrato principal se contabilizará según su naturaleza. Esta evaluación sólo se realizará en el momento del reconocimiento inicial, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que se producirán, en cuyo caso, deberá realizarse una nueva evaluación.

Si la entidad no pudiera determinar con fiabilidad el valor razonable del derivado implícito, éste será la diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido y el del contrato principal, si ambos pudieran ser determinados con fiabilidad.

Si la entidad no fuese capaz de valorar el derivado implícito de forma separada o no pudiese determinar de forma fiable su valor razonable, ya sea en el momento de su adquisición como en una fecha posterior, tratará a efectos contables el instrumento financiero híbrido en su conjunto como un activo financiero o un pasivo financiero incluido en la categoría de otros activos (o pasivos) financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio. Se aplicará este mismo criterio cuando la entidad opte, en el momento de su reconocimiento inicial, por valorar el instrumento financiero híbrido a valor razonable.

4.2 Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.

Los derivados que estén vinculados y se liquiden mediante la entrega de instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad, se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

4.3 Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero.

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la entidad, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la entidad tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la entidad con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

4.4 Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

Estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, y salvo que en dicho momento se hubiese clasificado como otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de

resultados o se les aplique lo dispuesto en el apartado 2.9 de esta norma por surgir en la cesión de activos financieros que no cumplan los requisitos para su baja de balance, se valorarán por el mayor de los importes siguientes:

a) El que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a provisiones y contingencias.

b) El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de resultados porque corresponda a ingresos devengados.

4.5 Fianzas entregadas y recibidas.

En las fianzas entregadas o recibidas por arrendamientos operativos o por prestación de servicios, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado (debida, por ejemplo, a que la fianza es a largo plazo y no está remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de resultados durante el periodo del arrendamiento, conforme a lo señalado en el apartado 2 de la norma sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, o durante el periodo en el que se preste el servicio, de acuerdo con la norma sobre ingresos por ventas y prestación de servicios.

Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.

Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.

5. Coberturas contables.

Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de resultados, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en este apartado.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas.

En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán calificar como instrumentos de cobertura, activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

Podrán tener la calificación de partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la entidad a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En ningún caso se podrá considerar como partida cubierta una posición neta de activos y pasivos.

Todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura. Además la cobertura deberá ser altamente eficaz. Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la entidad puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta.

A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:

a) Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de resultados (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo). Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de resultados.

b) Cobertura de los flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a activos o pasivos reconocidos o a una transacción prevista altamente probable, siempre que pueda afectar a la cuenta de resultados (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable). La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de los flujos de efectivo. La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de resultados en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido.

c) Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en entidades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la entidad que elabora las cuentas anuales.

En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de resultados en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.

Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en entidades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.

La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

11.ª *Créditos y débitos por la actividad propia.*

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a los siguientes activos y pasivos:

a) Créditos por la actividad propia: son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados.

b) Débitos por la actividad propia: son las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.

2. Valoración inicial y posterior de los créditos.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán

por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en la norma de registro y valoración décima comprendida en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

3. Valoración inicial y posterior de los débitos.

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Si la concesión de la ayuda es plurianual, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

12.ª *Existencias.*

1. Valoración inicial.

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

1.2 Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes

correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3 Métodos de asignación de valor.

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la entidad lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2. Valoración posterior.

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de resultados.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de resultados.

3. Norma particular de existencias destinadas a fines propios de la entidad.

3.1 Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, se registrarán por su valor razonable.

3.2 Pérdidas por deterioro de valor.

A los efectos de calcular el deterioro de valor de estos activos, el importe neto recuperable a considerar será el mayor entre su valor neto realizable y su coste de reposición.

3.3 Entregas realizadas por las entidades sin contraprestación.

Las entregas realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

13.ª *Moneda extranjera.*

1. Transacciones en moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquélla cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las entidades domiciliadas en España es el euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras entidades que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

1.1 Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

1.2 Valoración posterior.

1.2.1 Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que surjan.

En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.

1.2.2 Partidas no monetarias.

1.2.2.1. Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una entidad participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

No obstante, si se tratase de entidades extranjeras que se encuentren afectadas por altas tasas de inflación, los citados valores a considerar deberán resultar de estados financieros ajustados, con carácter previo a su conversión. Los ajustes se realizarán de acuerdo con los criterios incluidos sobre «Ajustes por altas tasas de inflación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Se considera que existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

a) La tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100%.

b) La población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.

c) Las cantidades monetarias se suelan referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.

d) Las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto, o

e) Los tipos de interés, salarios y precios se liguen a la evolución de un índice de precios.

1.2.2.2 Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de resultados del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros mantenidos para negociar o en otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación.

La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro.

Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una entidad española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre «Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto.

Cuando una entidad española sea partícipe en activos o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente según se definen en la norma relativa a negocios conjuntos y la moneda funcional de esos negocios no sea el euro, se seguirán los procedimientos de conversión a moneda de presentación indicados anteriormente. Para los negocios conjuntos

que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas en el apartado primero de esta misma norma. Estos mismos criterios serán aplicables a las sucursales de la entidad en el extranjero.

14.ª *Impuesto sobre el valor añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.*

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la entidad, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la entidad y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

15.ª *Impuestos sobre beneficios.*

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado de la entidad calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será

la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

2.1 Diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos y pasivos, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo y pasivo, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

– En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;

– En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y

– En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2 Pasivos por impuesto diferido.

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2.3 Activos por impuesto diferido.

De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la entidad reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la entidad dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la entidad dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de resultados del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de resultados. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la entidad adquirida, se inscribirá en la cuenta de resultados.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la entidad hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan de Contabilidad

debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de que una entidad no lucrativa participe en combinaciones de negocios con empresas, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración al que hace referencia el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un ajuste a la diferencia negativa.

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

En el caso particular de una entidad en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de resultados del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

16.ª *Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas.*

1. Gastos.

1.1 Criterio general de reconocimiento.

Los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. En particular, las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión.

1.2 Reglas de imputación temporal.

En ocasiones, el reconocimiento de estos gastos se difiere en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo, que permitan su consideración definitiva en la cuenta de resultados.

Dichas reglas son aplicables a los siguientes casos:

a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.

b) Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurianual.

1.3 Gastos de carácter plurianual.

Las ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

1.4 Criterios particulares aplicables a los desembolsos incurridos para la organización de eventos futuros.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1 de la presente norma, los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etcétera) se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo.

2. Ingresos.

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.

b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.

c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

17.ª *Ingresos por ventas y prestación de servicios.*

1. Aspectos comunes.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la entidad pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la entidad debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios

anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas.

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la entidad, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

18.ª *Provisiones y contingencias.*

1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la entidad frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la entidad relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración.

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la entidad del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

19.ª *Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.*

Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio.

1. Retribuciones a largo plazo de aportación definida.

Las retribuciones a largo plazo al personal tendrán el carácter de aportación definida cuando consistan en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada –como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones–, siempre que la entidad no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

Las contribuciones a realizar por retribuciones de aportación definida darán lugar a un pasivo por retribuciones a largo plazo al personal cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas.

2. Retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Las retribuciones a largo plazo al personal que no tengan el carácter de aportación definida, se considerarán de prestación definida. En este caso, el importe a reconocer como provisión por retribuciones al personal a largo plazo será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Asimismo, en su caso, se minorará en el importe procedente de costes por servicios pasados todavía no reconocidos en los términos indicados en esta norma. Todas las variaciones en los importes anteriores que se produzcan en el ejercicio se reconocerán en la cuenta de resultados, salvo aquellas que conforme se señala en los párrafos siguientes se deban imputar directamente en el patrimonio neto.

Si de la aplicación del párrafo anterior surgiese un activo, su valoración no podrá superar el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la entidad en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, más, en su caso, la parte pendiente de imputar a resultados de costes por servicios pasados. Cualquier ajuste que proceda realizar por este límite en la valoración del activo, vinculado a retribuciones post-empleo, se imputará directamente a patrimonio neto, reconociéndose como reservas.

Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales de cálculo e hipótesis financieras y actuariales insesgadas y compatibles entre sí.

Se entenderán por activos afectos, incluidas las pólizas de seguro, aquellos que no sean propiedad de la entidad sino de un tercero separado legalmente y que sólo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados. Tales activos no pueden retornar a la entidad salvo cuando los activos remanentes para cumplir con todas las obligaciones sean suficientes. Cuando se trate de pólizas de seguros, la entidad aseguradora no debe ser una parte vinculada de la entidad según se define en la norma 13.ª de elaboración de cuentas anuales. Cuando los activos los posea un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados, no pueden ser instrumentos financieros intransferibles emitidos por la entidad.

La variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas o en su caso del activo afecto, en la fecha de cierre del ejercicio, debida a pérdidas y ganancias actuariales se imputará en el ejercicio en el que surja, directamente en el patrimonio neto, reconociéndose como reservas. A estos efectos, las pérdidas y ganancias actuariales son exclusivamente las variaciones que se producen como consecuencia de cambios en las hipótesis actuariales o de diferencias entre los cálculos previos realizados con base en las hipótesis actuariales utilizadas y los sucesos efectivamente ocurridos.

Si la entidad puede exigir a una entidad aseguradora, el pago de una parte o de la totalidad del desembolso exigido para cancelar una obligación por prestación definida, resultando prácticamente cierto que dicha entidad aseguradora vaya a reembolsar alguno o todos de los desembolsos exigidos para cancelar dicha obligación, pero la póliza de seguro no cumple las condiciones para ser un activo afecto, la entidad reconocerá su derecho al reembolso en el activo que, en los demás aspectos se tratará como un activo afecto. En particular este derecho se valorará por su valor razonable.

Los costes por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida post-empleo o por una mejora en las condiciones del mismo, serán reconocidas como gasto y se imputarán a la cuenta de resultados de la siguiente forma:

a) Si se trata de derechos irrevocables, el gasto se imputará a la cuenta de resultados de forma inmediata.

b) Si se trata de derechos revocables, el gasto se imputará a la cuenta de resultados de forma lineal en el periodo medio que resta hasta que los derechos por servicios pasados sean irrevocables. No obstante, si de acuerdo con lo dispuesto en esta norma surgiera un activo, los derechos revocables se imputarán a la cuenta de resultados de forma inmediata, salvo que se produzca una reducción en el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la entidad en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, en cuyo caso se imputará a la cuenta de resultados de forma inmediata el exceso sobre tal reducción.

Los costes por servicios pasados surgidos en cualquier otro tipo de retribución a largo plazo al personal se reconocerán inmediatamente como gastos en la cuenta de resultados por su valor actual.

20.ª *Subvenciones, donaciones y legados recibidos.*

1. Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

En particular, para entender cumplidas las citadas condiciones se aplicarán los siguientes criterios:

a) Las obtenidas para adquirir un activo solo se calificarán de no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo.

Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

En particular, se aplicará este criterio cuando las condiciones del otorgamiento obliguen a invertir permanentemente el importe recibido en un activo financiero, y a destinar el rendimiento de esa inversión exclusivamente al cumplimiento de los fines o actividad propia. El rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para los activos financieros.

b) Las obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Las obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, el importe recibido se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Si la entidad invierte los fondos recibidos en un activo financiero de forma transitoria a la espera de aplicarlos a su finalidad, el rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para el citado elemento patrimonial, sin perjuicio de que el rendimiento de la inversión también deba aplicarse a la finalidad para la que fue otorgada la ayuda.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse responsabilidades a la entidad por el buen fin de la ayuda recibida, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión.

2. Valoración.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido.

Las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

3. Criterios de imputación al excedente del ejercicio.

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

b) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b_1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

b_2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioroo baja en balance o, en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos.

b_3) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioroo baja en balance.

b_4) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b_5) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

4. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de esta norma, en las cesiones de bienes y servicios a título gratuito que a continuación se detallan se aplicarán los siguientes criterios.

4.1 Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3 de esta norma.

El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo.

Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a su vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la entidad edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el cedente o en la entidad.

4.2 Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.

Si junto al terreno se cede una construcción el tratamiento contable será el descrito en el apartado 4.1 de la presente norma. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

4.3 Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales, o por tiempo indefinido.

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado 4.2. En el supuesto de cesiones por un periodo indefinido se aplicará un tratamiento similar.

4.4 Servicios recibidos sin contraprestación.

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

21.ª *Fusiones entre entidades no lucrativas.*

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma será de aplicación a las fusiones en las que exclusivamente intervengan entidades no lucrativas.

Cuando una entidad no lucrativa adquiera un negocio se aplicarán los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

2. Valoración contable de los elementos patrimoniales.

Los elementos patrimoniales de la entidad resultante de la fusión se valorarán por los valores contables que tuvieran en cada una de las entidades antes de la operación.

Del mismo modo, la entidad resultante trasladará a su patrimonio neto los epígrafes y partidas que lucían en el patrimonio neto de las entidades que participan en la fusión.

Los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de resultados.

3. Eliminación de créditos y débitos recíprocos.

Cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por las citadas entidades en relación con créditos y débitos recíprocos, deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de resultados de la entidad que hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha en que se produzca el traspaso del patrimonio a la entidad resultante de la operación, los mencionados créditos y débitos deberán cancelarse en la contabilidad de esta última.

22.ª *Negocios conjuntos.*

1. Ámbito de aplicación.

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario

o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de negocios conjuntos.

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una entidad ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de entidades y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

a_1) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a_2) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o entidades controladas de forma conjunta.

2.1 Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de resultados la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de resultados. De igual manera se reflejarán en la cuenta de resultados, las variaciones patrimoniales correspondiente a la parte proporcional de los importes de las partidas de negocio conjunto que le corresponda, en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

En su caso, el estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada, igualmente, la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

2.2 Entidades controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

23.ª *Operaciones entre entidades del grupo.*

1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 11.ª de elaboración de las cuentas anuales contenida en la tercera parte de este Plan de Entidades sin fines lucrativos.

Las operaciones entre entidades del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las entidades del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, los elementos objeto de la transacción afectos a la actividad mercantil, se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

Las operaciones afectas a la actividad propia se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado.

2. Norma particular: aportaciones no dinerarias.

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o participes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una entidad que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

En las aportaciones no dinerarias a una entidad del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales individuales en la fecha en que se realiza la operación.

24.ª *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.*

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la entidad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de resultados del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

25.ª *Hechos posteriores al cierre del ejercicio.*

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la entidad o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE

Cuentas anuales

I. Normas de elaboración de las cuentas anuales

1.ª *Documentos que integran las cuentas anuales.*

Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivos y grado de cumplimiento de las actividades de la entidad. Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, la información sobre los flujos de efectivo no será obligatoria.

2.ª *Formulación de cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad, quien responderá de su veracidad. El plazo de formulación y aprobación será como máximo de seis meses, a contar desde el cierre del ejercicio. No obstante, en el caso de que se sometan a auditoría de cuentas anuales, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

La formulación y aprobación de las cuentas anuales y, en su caso, la posterior revisión por el órgano competente, seguirá el régimen previsto en la correspondiente norma reguladora del régimen jurídico de la entidad. A estos efectos, las cuentas anuales deberán ser firmadas por todas las personas que tengan conferida la facultad para ello, y si faltara la firma de alguno de ellos se hará expresa indicación de la causa en cada uno de los documentos en que falte. En todo caso las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado.

3. El balance, la cuenta de resultados, y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3.ª *Estructura de las cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos deberán adaptarse al modelo normal.

2. Las entidades sin fines lucrativos podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: Las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

– Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

– Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, la partida 2. «Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil».

– Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) Cuenta de resultados abreviada: las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

– Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

– Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, la partida 2. «Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil».

– Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una entidad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

3. Lo establecido en las normas siguientes para los modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados.

4. El contenido de la memoria abreviada que se incluye en la sección relativa a los modelos abreviados, tiene carácter de información mínima a cumplimentar por las entidades que puedan utilizarla. Adicionalmente, siempre que dichas entidades realicen operaciones cuya información en memoria esté regulada en el modelo normal de las cuentas anuales y no en el abreviado, habrán de incluir dicha información en la memoria abreviada. Entre estas transacciones pueden mencionarse: coberturas contables, la adquisición de un negocio e información sobre el medio ambiente, entre otras.

4.ª *Normas comunes al balance y la cuenta de resultados.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance y la cuenta de resultados se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien

por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, o letras en la cuenta de resultados y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Los créditos y deudas con entidades del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a entidades del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a entidades asociadas también se incluirán las relaciones con entidades multigrupo.

9. Las entidades que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

5.ª *Balance.*

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

– Los activos que la entidad espera vender, consumir o realizar en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo, en particular, los bienes del Patrimonio Histórico, se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la entidad no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la entidad tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la entidad tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la entidad pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en las normas de registro y valoración, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

4. En caso de que la entidad tenga gastos de investigación activados de acuerdo con lo establecido en la correspondiente norma de registro y valoración, se creará una partida específica «Investigación», dentro del epígrafe A.I «Inmovilizado intangible» del activo del balance normal.

5. Los terrenos o construcciones que la entidad destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.IV. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

Los terrenos o construcciones que la entidad destine, en el ejercicio de su actividad propia, a la cesión a terceros sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior a la de mercado, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inmovilizado material» del activo.

6. En el caso de que la entidad tenga existencias de producción de ciclo superior a un año, las partidas del epígrafe B.II. del activo 3. «Productos en curso» y 4. «Productos terminados» del balance normal, se desglosarán para recoger separadamente las de ciclo corto y las de ciclo largo de producción.

7. Cuando la entidad tenga créditos por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe A.VIII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores no corrientes».

Los créditos con usuarios, patrocinadores o afiliados con vencimiento superior a un año, se presentarán en este mismo epígrafe, con el adecuado desglose.

8. La dotación fundacional o el fondo social no exigido figurarán en la partida A-1.I.2 «(Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)» del patrimonio neto.

9. Cuando la entidad tenga deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores no corrientes».

10. Los débitos con beneficiarios con vencimiento superior a un año, se presentarán en el epígrafe B.VI del pasivo, a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, con el adecuado desglose.

11. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe B.III «Usuarios y otros deudores de la actividad propia» del activo, se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

12. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe C.V. «Beneficiarios-Acreedores» del pasivo se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

13. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-3. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos a título de dotación fundacional o fondo social formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1. «Fondos propios».

14. Cuando la entidad tenga inversiones en activos que cumpliendo la definición de activos financieros del apartado 2 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros, no estén regulados por dicha norma y no figuren específicamente en otras partidas del balance (tal como los activos vinculados a retribuciones post-empleo de prestación definida que se deban reconocer de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), creará la partida «Otras inversiones» que incluirá en los epígrafes A.V, A.VI, B.V y B.VI del activo del balance normal, en función de si son a largo o corto plazo y frente a entidades del grupo y asociadas o no.

15. Si, excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la entidad fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en un epígrafe específico «Diferencia de conversión» que se creará dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal. En este epígrafe figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta en un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

16. La entidad presentará en el balance, de forma separada del resto de los activos y pasivos, los activos no corrientes mantenidos para la venta y los activos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe B.I. del activo y los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe C.I. del pasivo. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe.

17. Cuando la entidad tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto (por ejemplo, activos financieros disponibles para la venta), se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal.

6.ª *Cuenta de resultados.*

La cuenta de resultados recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio, por los siguientes conceptos:

a) El excedente del ejercicio.

b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, según lo requerido por las normas de registro y valoración.

c) Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, según lo requerido por las normas de registro y valoración.

d) Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

e) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

f) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

Este documento se formulará aplicando las reglas que se indican a continuación para cada uno de los citados conceptos.

1. Excedente del ejercicio.

Recoge la parte del resultado del periodo, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración.

Se formulará teniendo en cuenta que:

a) Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.

b) El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de la actividad se reflejará en la cuenta de resultados por su importe neto de devoluciones y descuentos.

c) Los importes correspondientes a actividades realizadas por otras entidades en el proceso productivo se mostrarán en la partida 6. «Aprovisionamientos».

d) Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos afectos al cumplimiento de los fines de la entidad, se reflejarán en la partida 1.d) «Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio» y 1.e) «Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo normal de la cuenta de resultados, y 1.d) «Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo abreviado, mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado material o intangible, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 11.

Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el excedente de las operaciones financieras incorporándose, en caso de que sea significativo, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

Si la entidad realiza actividades mercantiles y recibe subvenciones, donaciones o legados relacionados con dichas actividades aplicará los siguientes criterios:

i. Las que se incorporen al ciclo normal de explotación se mostrarán en la partida 7. «Otros ingresos de la actividad». A tal efecto en la citada partida se incluirá el siguiente desglose: a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente y b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil.

ii. Las que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se mostrarán en la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». A tal efecto en la citada partida se incluirá el correspondiente desglose diferenciando entre los «afectos a la actividad propia» y los «afectos a la actividad mercantil».

iii. Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, se aplicará el criterio indicado en relación con la actividad propia. A tal efecto, en la partida «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero» se incluirá el siguiente desglose las «afectas a la actividad propia» y las «afectas a la actividad mercantil».

e) La partida 12. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 8. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 9.c) del modelo normal y 8 del abreviado.

f) En el supuesto excepcional de que en una combinación de negocios el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, se creará una partida con la denominación «Diferencia negativa de combinaciones de negocio», formando parte del excedente de la actividad.

g) Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en su norma de registro y valoración deban imputarse a la cuenta de resultados, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

h) En su caso, los gastos asociados a una reestructuración se registrarán en las correspondientes partidas atendiendo a su naturaleza y se informará en la memoria de las cuentas anuales del importe global de los mismos y, cuando sean significativos, de los importes incluidos en cada una de las partidas.

i) En caso de que la entidad presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del excedente de la actividad e informará de ello detalladamente en la memoria.

j) En la partida 16.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros, cartera de negociación y otros» del modelo normal se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros mantenidos para negociar» y «Otros activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio » en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses

devengados calculados según el método de tipo de interés efectivo así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y reclasificaciones al excedente del ejercicio.

Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las reclasificaciones a la cuenta de resultados se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

Si existe un elemento patrimonial clasificado como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», que implique que su valoración produzca cambios que deban registrarse directamente en el patrimonio neto (por ejemplo, activos financieros disponibles para la venta), se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de las agrupaciones C. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y D. «Reclasificaciones al excedente del ejercicio».

En caso de que excepcionalmente, su moneda o monedas funcionales fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de los «Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto» y las «Reclasificaciones al excedente del ejercicio». En estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta de un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

3. Ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo se deberá reexpresar la cuenta de resultados del ejercicio anterior.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

4. Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

Se recogerán las aportaciones de fundadores, asociados y terceros a la dotación fundacional o fondo social, así como las variaciones que pudieran originarse en estos conceptos por la reclasificación de otras partidas del patrimonio neto u otras operaciones que les afecten.

5. En la partida 20 «Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» del modelo normal de cuenta de resultados, donde la entidad incluirá un importe único que comprenda:

El resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y

El resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otros medios de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

La entidad presentará en esta partida, el importe del ejercicio anterior correspondiente a las actividades que tengan el carácter de interrumpidas en la fecha de cierre del ejercicio al que corresponden las cuentas anuales.

Una actividad interrumpida es todo componente de una entidad que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y:

a) Represente una línea de negocio o un área geográfica de la explotación, que sea significativa y pueda considerarse separada del resto;

b) Forme parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

c) Sea una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla.

A estos efectos, se entiende por componente de una entidad las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la entidad, tal como una entidad dependiente o un segmento de negocio o geográfico.

Los ingresos y gastos generados por los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, que no cumplan los requisitos para calificarlos como operaciones interrumpidas, se reconocerán en la partida de la cuenta de resultados que corresponda según su naturaleza.

7.ª *Memoria.*

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

2. Aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro (con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación) con actividades lucrativas de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico con la siguiente denominación: «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil».

3. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividades de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

En este sentido, en las entidades sin fines lucrativos, con carácter general, es conveniente distinguir las siguientes categorías de activos:

– Activos con restricciones permanentes (limitaciones en cuanto al destino o a la inversión obligatoria de los activos).
– Activos con restricciones temporales (presentes y futuras).
– Activos sin restricción de uso.

4. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

5. Lo establecido en la memoria en relación con las entidades asociadas deberá entenderse también referido a las entidades multigrupo.

6. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

8.ª *Información sobre los flujos de efectivo.*

La información sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se mostrará en el estado de flujos de efectivo comprendido en el apartado 30 de la Memoria, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes, los que como tal figuran en el epígrafe B.VIII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean

convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Asimismo, a los efectos del estado de flujos de efectivo se podrán incluir como un componente del efectivo, los descubiertos ocasionales cuando formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1. Serán de aplicación las normas comunes establecidas para la elaboración del balance y la cuenta de resultados.

2. Flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación y las actividades de gestión son fundamentalmente los ocasionados por las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como por otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación. La variación del flujo de efectivo ocasionada por estas actividades se mostrará por su importe neto, a excepción de los flujos de efectivo correspondientes a intereses e impuestos sobre beneficios, de los que se informará separadamente.

A estos efectos, el resultado del ejercicio antes de impuestos será objeto de corrección para eliminar los gastos e ingresos que no hayan producido un movimiento de efectivo e incorporar las transacciones de ejercicios anteriores cobradas o pagadas en el actual, clasificando separadamente los siguientes conceptos:

a) Los ajustes para eliminar:

– Correcciones valorativas, tales como amortizaciones, pérdidas por deterioro de valor, o resultados surgidos por la aplicación del valor razonable, así como las variaciones en las provisiones.

– Operaciones que deban ser clasificadas como actividades de inversión o financiación, tales como resultados por enajenación de inmovilizado o de instrumentos financieros.

– Remuneración de activos financieros y pasivos financieros cuyos flujos de efectivo deban mostrarse separadamente conforme a lo previsto en el apartado c) siguiente.

El descuento de papel comercial, o el anticipo por cualquier otro tipo de acuerdo, del importe de las ventas a clientes se tratará a los efectos del estado de flujos de efectivo como un cobro a clientes que se ha adelantado en el tiempo. Igualmente se aplicará a otros descuentos similares en operaciones realizadas por la entidad.

b) Los cambios en el capital corriente que tengan su origen en una diferencia en el tiempo entre la corriente real de bienes y servicios de las actividades de explotación o de las actividades de gestión y su corriente monetaria.

c) Los flujos de efectivo por intereses, incluidos los contabilizados como mayor valor de los activos, y cobros de dividendos.

d) Los flujos de efectivo por impuesto sobre beneficios.

3. Flujos de efectivo por actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de activos no corrientes y otros activos no incluidos en el efectivo y otros activos líquidos equivalentes, tales como inmovilizados intangibles, materiales, inversiones inmobiliarias o inversiones financieras, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Los flujos de efectivo por actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de las aportaciones a la dotación fundacional o fondo social, los recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación, así como los pagos realizados por amortización o devolución de las cantidades aportadas por ellos.

4. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, así como los correspondientes a los pasivos financieros de rotación elevada podrán mostrarse netos, siempre que se informe de ello en la memoria. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el plazo entre la fecha de adquisición y la de vencimiento no supere seis meses.

5. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión, sin perjuicio de poder utilizar una media ponderada representativa del tipo de

cambio del periodo en aquellos casos en que exista un volumen elevado de transacciones efectuadas.

Si entre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes figuran activos denominados en moneda extranjera, se informará en el estado de flujos de efectivo del efecto que en esta rúbrica haya tenido la variación de los tipos de cambio.

6. La entidad debe informar de cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes al efectivo que no estén disponibles para ser utilizados.

7. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

8. En el caso de operaciones interrumpidas, se detallarán en la nota correspondiente de la memoria los flujos de las distintas actividades.

9. Respecto a las transacciones no monetarias, en la memoria se informará de las operaciones de inversión y financiación significativas que, por no haber dado lugar a variaciones de efectivo, no hayan sido incluidas en el estado de flujos de efectivo (por ejemplo, adquisición de un inmovilizado con pago aplazado o de un activo mediante un arrendamiento financiero).

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la actividad en efectivo o equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

10. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por la adquisición o enajenación de un conjunto de activos y pasivos que conformen un negocio o línea de actividad se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto con la denominación «Unidad de negocio».

9.ª *Cifra anual de negocios.*

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

10.ª *Número medio de trabajadores.*

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la entidad durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

11.ª *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.*

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad sin fines lucrativos se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las entidades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

En particular, se presumirá que dos entidades no lucrativas tienen la calificación de entidades del grupo a los exclusivos efectos de cumplir con el deber de informar en sus respectivas cuentas anuales individuales, en los términos requeridos por este Plan, cuando en ambas entidades coincidan la mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno.

Se entenderá que una entidad es asociada cuando, sin que se trate de una entidad del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes,

ejerzan sobre tal entidad una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) La entidad o una o varias entidades del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la entidad, y

b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el órgano de gobierno de la entidad participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la entidad o una o varias entidades del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra entidad.

Se entenderá por entidad multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de entidades.

12.ª *Estados financieros intermedios.*

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

13.ª *Partes vinculadas.*

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores, miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las entidades que tengan la consideración de entidad del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma undécima de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los

fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.

g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

Balance

Balance al cierre del ejercicio 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), 2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), 2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), 2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
240, (2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	III. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), 2831), 2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	IV. Inversiones inmobiliarias			
220 (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293)	1. Instrumentos de patrimonio			
2523, 2524, (2953), (2954)	2. Créditos a entidades			
2513, 2514, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2515, 261, (2945), (297)	3. Valores representativos de deuda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Otros activos financieros			

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
474	VII. Activos por impuesto diferido			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta			
	II. Existencias			
30, (390)	1. Bienes destinados a la actividad			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos a proveedores			
447, 448, (495)	III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia			
	IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, entidades del grupo y asociadas			
440, 441, 446, 449	3. Deudores varios			
460, 464, 544	4. Personal			
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4707, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas			
558	7. Fundadores por desembolsos exigidos			
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a corto plazo			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos a entidades			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda			
5590, 5593	4. Derivados			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros			
480, 567	VII. Periodificaciones a corto plazo			
	VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/Fondo social			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
	II. Reservas			
111	1. Estatutarias			
113, 114, 115	2. Otras reservas			
	III. Excedentes de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)			
129	IV. Excedente del ejercicio			
	A-2) Ajustes por cambios de valor			
133	I. Activos financieros disponibles para la venta			
1340	II. Operaciones de cobertura			
137	III. Otros			
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
130, 1320	I. Subvenciones			
131, 1321	II. Donaciones y legados			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
	I. Provisiones a largo plazo			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal			
145	2. Actuaciones medioambientales			
146	3. Provisiones por reestructuración			
141, 142, 143	4. Otras provisiones			
	II. Deudas a largo plazo			
177, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables			
1605, 170	2. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
176	4. Derivados			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
479	IV. Pasivos por impuesto diferido			
181	V. Periodificaciones a largo plazo			
	C) PASIVO CORRIENTE			
585, 586, 587, 588, 589	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta			
499, 529	II. Provisiones a corto plazo			
	III. Deudas a corto plazo			
500, 505, 506	1. Obligaciones y otros valores negociables			
5105, 520, 527	2. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
5595, 5598	4. Derivados			
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5525, 551, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	5. Otros pasivos financieros			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
412	V. Beneficiarios – Acreedores			
	VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 405, (406)	1. Proveedores			
403, 404	2. Proveedores, entidades del grupo y asociadas			
410, 411, 419	3. Acreedores varios			
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)			
4752	5. Pasivos por impuesto corriente			
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas			
438	7. Anticipos recibidos por pedidos			
485, 568	VII. Periodificaciones a corto plazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

Cuenta de Resultados

Cuenta de Resultados correspondiente al ejercicio terminado el ..... de 200X

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A) Operaciones continuadas			
	1. Ingresos de la actividad propia			
720	a) Cuotas de asociados y afiliados			
721	b) Aportaciones de usuarios			
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
740, 748	d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio			
747	e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
728	Reintegro de ayudas y asignaciones			
700, 701, 702, 703, 704, 705, (706), (708), (709)	2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil			
	3. Gastos por ayudas y otros			
(650)	a) Ayudas monetarias			
(651)	b) Ayudas no monetarias			
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			
(6930), 71*, 7930	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			
73	5. Trabajos realizados por la entidad para su activo			
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	6. Aprovisionamientos			
75	7. Otros ingresos de la actividad			
	8. Gastos de personal			

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
(640), (641)	a) Sueldos, salarios y asimilados			
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales			
(644), 7950	c) Provisiones			
	9. Otros gastos de la actividad			
(62)	a) Servicios exteriores			
(631), (634), 636, 639	b) Tributos			
(655), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales			
(656), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente			
(68)	10. Amortización del inmovilizado			
	11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
745	a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio			
746	b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
7951, 7952, 7955, 7956	12. Exceso de provisiones			
	13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioro y pérdidas			
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras			
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
	14. Ingresos financieros			
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
7600, 7601	a_1) En entidades del grupo y asociadas			
7602, 7603	a_2) En terceros			
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros			
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b_1) De entidades del grupo y asociadas			
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b_2) De terceros			
	15. Gastos financieros			
(6610), (6611), (6615), 6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655)	a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas			
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros			
(660)	c) Por actualización de provisiones			
	16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Cartera de negociación y otros			
(6632), 7632	b) Imputación al excedente del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
(668), 768	17. Diferencias de cambio			
	18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas			
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenaciones y otras			
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)			
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)			
(6300)*, 6301*, (633), 638	19. Impuestos sobre beneficios			
	A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+19)			
	B) Operaciones Interrumpidas			
	20. Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos			
	A.5) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.4+20)			
	C) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.			
(800), (89), 900, 991, 992	1. Activos financieros disponibles para la venta.			
(810), 910	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.			
940, 9420	3. Subvenciones recibidas.			
941, 9421	4. Donaciones y legados recibidos.			
(85), 95	5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
(8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	6. Efecto impositivo.			
	C.1 Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)			
	D) Reclasificaciones al excedente del ejercicio			
(802), 902, 993, 994	1. Activos financieros disponibles para la venta			
(812), 912	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo			
(840), (8420)	3. Subvenciones recibidas			
(841), (8421)	4. Donaciones y legados recibidos			
8301*, (836), (837)	5. Efecto impositivo			
	D.1 Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4+5)			
	E) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (C.1+D.1)			
	F) Ajustes por cambios de criterio			
	G) Ajustes por errores			
	H) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	I) Otras variaciones			
	J) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.5+E+F+G+H+I)			

* Su signo puede ser positivo o negativo.

Memoria

Contenido de la memoria

1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 24, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como el domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

3. Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

4. En el caso de ser la entidad dominante de un grupo, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, se informará sobre la formulación de cuentas anuales consolidadas o, en su caso, sobre el tipo de dispensa que justifica la falta de formulación de las mismas, de entre los contemplados en el artículo 43 del susodicho Código.

5. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, y del grado de cumplimiento de sus actividades, así como de la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la

posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de entidad en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la entidad no pueda ser considerada como una entidad en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance y de la cuenta de resultados del ejercicio anterior.
b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Agrupación de partidas.

Se informará del desglose de las partidas que han sido objeto de agrupación en el balance y en la cuenta de resultados.
No será necesario presentar la información anterior si dicha desagregación figura en otros apartados de la memoria.

6. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

7. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

a) Naturaleza y descripción del cambio producido y las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.
b) Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales, afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos, y
c) Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

Cuando el cambio de criterio se deba a la aplicación de una nueva norma, se indicará y se estará a lo dispuesto en la misma, informando de su efecto sobre ejercicios futuros.
No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

8. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

a) Naturaleza del error y el ejercicio o ejercicios en que se produjo.
b) Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos, y
c) Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.
No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Excedente del ejercicio

1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

2. Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio.	
Remanente.	
Reservas voluntarias.	
Otras reservas de libre disposición.	
Total	----------

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social.	
A reservas especiales.	
A reservas voluntarias.	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.	
Total	----------

3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable del fondo de comercio, así como del resto de inmovilizados intangibles con vida útil indefinida.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos activos.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de estos bienes.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

5. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

6. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

Asimismo, se indicará la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.

7. Instrumentos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

d) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

e) Instrumentos financieros híbridos; indicando los criterios que se hayan seguido para valorar de forma separada los instrumentos que los integren, sobre la base de sus características y riesgos económicos o, en su caso, la imposibilidad de efectuar dicha separación. Asimismo, se detallarán los criterios de valoración seguidos con especial referencia a las correcciones valorativas por deterioro.

f) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior.

g) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

h) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

8. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración aplicados por la entidad en sus operaciones de cobertura, distinguiendo entre coberturas de valor razonable, de flujos de efectivo y de inversiones netas en negocios en el extranjero, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de los efectos contables de su interrupción y los motivos que la han originado.

9. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.

10. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

Asimismo, se indicarán los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.

11. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

d) Criterio empleado para la conversión a la moneda de presentación.

12. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

13. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

Asimismo, se indicarán los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurianual y criterios de imputación temporal.

14. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

15. Elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental, indicando:

a) Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines medioambientales. En particular, se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.

b) Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.

16. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal; en particular, el referido a compromisos por pensiones.

17. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

18. Fusiones entre entidades no lucrativas; indicando los criterios de registro y valoración empleados.

19. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

20. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

21. Activos no corrientes mantenidos para la venta; se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos o grupos de elementos como mantenidos para la venta, incluyendo los pasivos asociados.

22. Operaciones interrumpidas; criterios para identificar y calificar una actividad como interrumpida, así como los ingresos y gastos que originan.

5. Inmovilizado material

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.

b) Entradas o dotaciones, especificando las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios y las aportaciones no dinerarias, así como las que se deban a ampliaciones o mejoras.

c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.

d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspasos de otras partidas; en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta u operaciones interrumpidas.

e) Salidas, bajas o reducciones.

f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, incluidos como mayor valor de los activos, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.

d) Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

g) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará:

– Naturaleza del inmovilizado material.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado y

– Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

h) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

i) Se informará del importe de las compensaciones de terceros que se incluyan en el resultado del ejercicio por elementos de inmovilizado material cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado.

j) Si el inmovilizado material está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la nota 8.

k) Características del inmovilizado material no afecto directamente a la actividad propia o mercantil, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

l) Importe y características de los bienes totalmente amortizados en uso, distinguiendo entre construcciones y resto de elementos.

m) Bienes afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

n) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado material, indicando también el importe de dichos activos.

o) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

p) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

q) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre bienes del inmovilizado material. Sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.

r) En el caso de inmuebles, se indicará de forma separada el valor de la construcción y del terreno.

s) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado material.

3. Además de la información anterior solicitada, se informará:

a) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio de un inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, se indicará:

– Naturaleza del inmovilizado material.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.

b) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

c) Información sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones. Adicionalmente, se informará sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa.

d) Se informará de las restricciones a la disposición que existan en retención con estos bienes y derechos.

6. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.

b) Entradas

c) Salidas

d) Saldo final.

Además, se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.

2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.

3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.

4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.

5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.

6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.

7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.

9. Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.

10. Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones. Adicionalmente, se informará sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa y el importe del citado valor razonable pudiera determinarse con fiabilidad.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico, en especial cuando estos bienes hayan sido objeto de entrega para el pago de deudas tributarias al amparo de lo previsto en las normas que regulan esta forma de pago, indicando los tributos pagados con la entrega y el importe de los mismos.

7. Inversiones inmobiliarias

Además de la información requerida en la nota cinco, se describirán los inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, y se informará de:

1. Tipos de inversiones inmobiliarias y destino que se dé a las mismas.

2. Ingresos provenientes de estas inversiones así como los gastos para su explotación; se diferenciarán las inversiones que generan ingresos de aquéllas que no lo hacen.

3. La existencia e importe de las restricciones a la realización de inversiones inmobiliarias, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su enajenación o disposición por otros medios, y

4. Obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de inversiones inmobiliarias o para reparaciones, mantenimiento o mejoras.

8. Inmovilizado intangible

8.1 General.

Salvo en relación con el fondo de comercio, respecto al cual deberá suministrarse la información referida en el apartado 2 de esta nota, se incluirá la siguiente información:

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.

b) Entradas o dotaciones, especificando los activos generados internamente y los adquiridos mediante combinaciones de negocios y aportaciones no dinerarias.

c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.

d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspaso de otra partida, en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta.

e) Salidas, bajas o reducciones.

f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.

h) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Activos afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afectan a valores residuales, vidas útiles y métodos de amortización.

d) Características de las inversiones en inmovilizado intangible adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Características de las inversiones en inmovilizado intangible cuyos derechos pudieran ejercitarse fuera del territorio español o estuviesen relacionadas con inversiones situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

g) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado intangible individual, se indicará:

– Naturaleza del inmovilizado intangible.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y

– Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

h) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

i) Si el inmovilizado intangible está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de esta nota.

j) Características del inmovilizado intangible no afecto directamente a la actividad propia o mercantil, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

k) Importe y características de los inmovilizados intangibles totalmente amortizados en uso.

l) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado intangible, indicando también el importe de dichos activos.

m) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

n) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado intangible.

o) El importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación de las circunstancias que soportan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.

p) Se detallarán los inmovilizados con vida útil indefinida distintos del fondo de comercio, señalando su importe, naturaleza y las razones sobre las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.

q) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible tales como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

8.2 Fondo de comercio.

Se incluirá en este apartado la siguiente información:

1. Para cada combinación de negocios que se haya realizado en el ejercicio, se expresará la cifra del fondo de comercio, desglosándose las correspondientes a las distintas combinaciones de negocios.

Tratándose de combinaciones de negocios que individualmente carezcan de importancia relativa, la información anterior se mostrará de forma agregada.

Esta información también deberá expresarse para las combinaciones de negocios efectuadas entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos

que no sea posible, señalándose, en este caso, las razones por las que esta información no puede proporcionarse.

2. La entidad realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:

a) El importe bruto del mismo y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.

b) El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

c) Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio.

e) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio, y

f) El importe bruto del fondo de comercio y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

3. Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio así como, se justificará e indicará el importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.

4. Para cada pérdida por deterioro de cuantía significativa del fondo de comercio, se informará de lo siguiente:

a) Descripción de la unidad generadora de efectivo que incluya el fondo de comercio así como otros inmovilizados intangibles o materiales y la forma de realizar la agrupación para identificar una unidad generadora de efectivo cuando sea diferente a la llevada a cabo en ejercicios anteriores.

b) Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de una corrección valorativa por deterioro.

c) Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y

d) Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

5. Respecto a las pérdidas por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de tales correcciones valorativas por deterioro.

6. Las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.

9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

La información que se requiere a continuación para las operaciones de arrendamiento, también deberá suministrarse cuando la entidad realice otras operaciones de naturaleza similar.

9.1 Arrendamientos financieros.

1. Los arrendadores informarán de:

a) Una conciliación entre la inversión bruta total en los arrendamientos clasificados como financieros (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los cobros mínimos a recibir por dichos arrendamientos y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

– Hasta un año;
– Entre uno y cinco años;
– Más de cinco años.

b) Una conciliación entre el importe total de los contratos de arrendamiento financiero al principio y al final del ejercicio.
c) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.
d) Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.
e) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.
f) La corrección de valor por deterioro que cubran las insolvencias por cantidades derivadas del arrendamiento pendientes de cobro.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) Para cada clase de activos, el importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos mínimos a realizar.
b) Una conciliación entre el importe total de los pagos futuros mínimos por arrendamiento (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los pagos mínimos por arrendamiento y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

– Hasta un año;
– Entre uno y cinco años;
– Más de cinco años.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como gasto del ejercicio.
d) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarriendos financieros no cancelables.
e) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero, donde se informará de:

– Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.
– La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y
– Las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

f) A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangible.

9.2 Arrendamientos operativos.

1. Los arrendadores informarán de:

a) El importe total de los cobros futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

– Hasta un año;
– Entre uno y cinco años;
– Más de cinco años.

b) Una descripción general de los bienes y de los acuerdos significativos de arrendamiento.
c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) El importe total de los pagos futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

– Hasta un año;
– Entre uno y cinco años;

– Más de cinco años.

b) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarriendos operativos no cancelables.

c) Las cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos e ingresos del ejercicio, diferenciando entre: importes de los pagos mínimos por arrendamiento, cuotas contingentes y cuotas de subarrendamiento.

d) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento, donde se informará de:

– Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.

– La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y

– Las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

10. Instrumentos financieros

10.1 Consideraciones generales.

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración décima.

A efectos de presentación de la información en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración décima. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

10.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad.

10.2.1 Información relacionada con el balance:

a) Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena, de acuerdo con la siguiente estructura.

a.$_1$) Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en excedente del ejercicio. – Mantenidos para negociar. – Otros.														
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.														
Préstamos y partidas a cobrar.														
Activos disponibles para la venta: – Valorados a valor razonable. – Valorados a coste.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

a.$_2$) Pasivos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Débitos y partidas a pagar.														
Pasivos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio. – Mantenidos para negociar. – Otros.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que la entidad haya designado activos financieros o pasivos financieros en la categoría de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

c) Reclasificaciones.

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración décima, se hubiese reclasificado un activo financiero de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado, en lugar de al valor razonable, o viceversa, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

d) Clasificación por vencimientos.

Para los activos financieros y pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de activos financieros y pasivos financieros conforme al modelo de balance.

e) Transferencias de activos financieros.

Cuando la entidad hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos.

– La naturaleza de los activos cedidos.

– La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad permanece expuesta.

– El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la entidad mantenga registrados, y

– Cuando la entidad reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de

los activos que la entidad continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

f) Activos cedidos y aceptados en garantía.

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la entidad mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

– El valor razonable del activo recibido en garantía.

– El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que la entidad haya dispuesto y si tiene la obligación de devolverlo o no, y

– Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte de la entidad, de los activos recibidos en garantía.

g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

– Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

– El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

– Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

10.2.2 Información relacionada con la cuenta de resultados y el patrimonio neto.

Se informará de:

a) Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración décima.

b) Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

c) El importe de las correcciones valorativas por deterioro para cada clase de activos financieros, así como el importe de cualquier ingreso financiero imputado en la cuenta de resultados relacionado con tales activos.

10.2.3 Otra información a incluir en la memoria.

a) *Contabilidad de coberturas*.

La entidad deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos. En particular, deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, la entidad informará sobre:

a) Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de resultados.

b) El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de resultados desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de resultados.

c) El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y

d) Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de resultados en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

b) *Valor razonable.*

La entidad revelará el valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y lo comparará con su correspondiente valor en libros.

No será necesario revelar el valor razonable en los siguientes supuestos:

a) Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.

b) Cuando se trate de instrumentos de patrimonio no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a éstos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración décima, se valoren por su coste.

En este caso, la entidad revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si la entidad tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

También se indicará si el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando una técnica de valoración. En este último caso se señalarán las hipótesis y metodologías consideradas en la estimación del valor razonable para cada clase de activos financieros y pasivos financieros.

La entidad revelará el hecho de que los valores razonables registrados o sobre los que se ha informado en la memoria se determinan, total o parcialmente, utilizando técnicas de valoración fundamentadas en hipótesis que no se apoyan en condiciones de mercado en el mismo instrumento ni en datos de mercado observables que estén disponibles. Cuando el valor razonable se hubiese determinado según lo dispuesto en este párrafo, se informará del importe total de la variación de valor razonable imputado a la cuenta de resultados del ejercicio.

c) *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas*.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

– Actividades que ejercen.

– Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

– Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la entidad del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.

– Valor según libros de la participación en capital.

– Dividendos recibidos en el ejercicio.

– Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la entidad no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

e) El resultado derivado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

d) *Otro tipo de información.*

Se deberá incluir información sobre:

a) Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

b) Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.

c) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.

d) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

e) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

10.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

10.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce éste, así como se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

10.3.2 Información cuantitativa.

Para cada tipo de riesgo, se presentará:

a) Un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la entidad u órgano de gobierno equivalente.

b) Información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

11. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.III del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

12. Beneficiarios-Acreedores

Desglose del epígrafe C.V del pasivo del balance «Beneficiarios - Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

13. Fondos propios

Se informará sobre:

a) Desglose del epígrafe A.1 del pasivo del balance, señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final de las diferentes partidas.

b) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad.

c) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

14. Existencias

1. Se informará sobre:

a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.

b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.

c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.

d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.

e) Cualquiera otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tal como: litigios, seguros, embargos, etc.

2. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para las existencias no generadoras de flujos de efectivo, se indicará:

– Naturaleza de las existencias.

– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

– Criterio empleado para determinar el valor neto realizable, o, en su caso, el seguido para determinar el coste de reposición depreciado.

3. Se informará sobre las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, así como de las entregadas a los beneficiarios de la misma en cumplimiento de los fines propios.

15. Moneda extranjera

1. Importe global de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera, incluyendo un desglose de activos y pasivos más significativos clasificados por monedas. También se indicarán los importes correspondientes a compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

2. La entidad revelará la siguiente información:

a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en el excedente del ejercicio por clases de instrumentos financieros, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, y

b) Las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión», así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

3. Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

4. En el caso excepcional de que la entidad utilice más de una moneda funcional, deberá revelar el importe de los activos, cifra de negocios y resultados que han sido expresados en cada una de esas monedas funcionales.

5. En su caso, la moneda funcional de un negocio en el extranjero, especificando la inversión neta en el mismo, cuando sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales.

6. Cuando la entidad tenga negocios en el extranjero y estén sometidos a altas tasas de inflación, informará sobre:

a) El hecho de que las cuentas anuales, así como las cifras correspondientes a ejercicios anteriores, han sido ajustadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado de ello, están expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio, y

b) La identificación y valor del índice general de precios a la fecha de cierre del ejercicio, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

16. Situación fiscal

16.1 Impuestos sobre beneficios.

a) Información sobre el régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

c) Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto, se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficio

	Cuenta de Resultados			Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio						.....
	Aumentos	Disminuciones		Aumentos	Disminuciones	
Impuesto sobre Sociedades.	.....	……	.....	.....	……	……
Diferencias permanentes:						……
– Resultados exentos.	.....	……	.....	.....	……	……
– Otras diferencias.	.....	……	.....	.....	……	……
Diferencias temporarias:						
- con origen en el ejercicio.	.....	……	.....	.....	……	……
- con origen en ejercicios anteriores.	.....	……	.....	.....	……	……
Compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores.			(---------)			(--------)
Base imponible (resultado fiscal).			----------–			----------

Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de resultados.

Además, deberá indicarse la siguiente información.

1. Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al excedente de la cuenta de resultados -distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la entidad deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas-, así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe, de la cuenta de resultados.

2. En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

3. El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.

4. El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.

5. Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.

6. Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

7. Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

8. Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

9. Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

10. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

16.2. Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

17. Ingresos y Gastos

1. Desglose de la partida 3.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 3.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 6. «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 8.b) de la cuenta de resultados «Cargas sociales», distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

En el caso en que la entidad formule la cuenta de resultados abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 6. «Aprovisionamientos» y 8. «Gastos de personal» del modelo abreviado de dicha cuenta. Adicionalmente, se desglosará la partida 9. «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

3. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

4. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

5. En su caso, información de la partida «Otros resultados».

18. Provisiones y contingencias

1. Para cada provisión reconocida en el balance deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

– Saldo inicial.
– Dotaciones.
– Aplicaciones.
– Otros ajustes realizados.
– Saldo final.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

b) Información acerca del aumento, durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

c) Una descripción de la naturaleza de la obligación asumida.

d) Una descripción de las estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes, así como de las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones. En su caso, se justificarán los ajustes que haya procedido realizar.

e) Indicación de los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el activo de balance por estos derechos.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de contingencia, se indicará:

a) Una breve descripción de su naturaleza.

b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

c) Una estimación cuantificada de los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan, señalándose los riesgos máximos y mínimos.

d) La existencia de cualquier derecho de reembolso.

e) En el caso excepcional en que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.

3. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos para la entidad procedentes de activos que no cumplan los criterios de reconocimiento, se indicará:

a) Una breve descripción de su naturaleza.
b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.
c) Información sobre los criterios utilizados para su estimación, así como los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan.

4. Excepcionalmente en los casos en que mediando litigio con un tercero, la información exigida en los apartados anteriores perjudique seriamente la posición de la entidad, no será preciso que se suministre dicha información, pero se describirá la naturaleza del litigio e informará de la omisión de esta información y de las razones que han llevado a tomar tal decisión.

19. Información sobre medio ambiente

Se facilitará información sobre:

a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.
c) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 18.
d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información exigida en el apartado 2 de la nota 18.
e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.
f) Compensaciones a recibir de terceros.

20. Retribuciones a largo plazo al personal

1. Cuando la entidad otorgue retribuciones a largo plazo al personal de aportación o prestación definida, deberá incluir una descripción general del tipo de plan de que se trate.
2. Para el caso de retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida, adicionalmente, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 18, así como se detallará:

a) Una conciliación entre los activos y pasivos reconocidos en el balance.
b) Importe de las partidas incluidas en el valor razonable de los activos afectos al plan.
c) Principales hipótesis actuariales utilizadas, con sus valores a la fecha de cierre del ejercicio.

21. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados al excedente del ejercicio.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

5. Las principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de los activos no monetarios o servicios recibidos o cedidos sin contraprestación.

22. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinación de negocios

1. En los supuestos de fusión entre entidades no lucrativas, una vez acordada la operación, las entidades que participan en la misma deberán informar del proceso en marcha. En particular, deberá indicarse el modo en que la fusión afecta a la entidad y el patrimonio aportado por cada una de las entidades fusionadas.

2. En caso de que la entidad adquiera un negocio, deberá incluirse la información indicada en la nota 19. «Combinaciones de negocios» del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

23. Negocios conjuntos

1. La entidad indicará y describirá los intereses significativos en negocios conjuntos realizando un detalle de la forma que adopta el negocio, distinguiendo entre.

a) Explotaciones controladas conjuntamente, y

b) Activos controlados conjuntamente.

2. Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 18, se deberá informar de forma separada sobre el importe agregado de las contingencias siguientes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota.

a) Cualquier contingencia en que la entidad como partícipe haya incurrido en relación con las inversiones en negocios conjuntos y su parte en cada una de las contingencias que hayan sido incurridas conjuntamente con otros partícipes.

b) Su parte de las contingencias de los negocios conjuntos en los que puede ser responsable, y

c) Aquellas contingencias que surgen debido a que la entidad como partícipe puede ser responsable de los pasivos de otros partícipes de un negocio conjunto.

3. La entidad informará separadamente del importe total de los siguientes compromisos:

a) Cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros partícipes, y

b) Su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

4. Se desglosará para cada partida significativa del balance, de la cuenta de resultados y, en su caso, del estado de flujos de efectivo recogido en la memoria, los importes correspondientes a los negocios conjuntos. Esta información se incluirá de forma agregada para el total de negocios conjuntos en los que participa la entidad.

24. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

24.1 Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo.

I. Actividades realizadas.

Actividad 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación.

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil.

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		N.º horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

GASTOS/INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad.

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.
b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.
c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

24.2 Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.
b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta.

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*					
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE
N-4													
N-3													
N-2													
N-1													
N													
TOTAL													

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.
a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre

que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
	Fondos propios	**Subvenciones, donaciones y legados**	**Deuda**	
1. Gastos en cumplimiento de fines*				
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
TOTAL (1 + 2)				

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

24.3 Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	**PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS**	**DETALLE DEL GASTO**	**CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO**	**IMPORTE**
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpida

1. Para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida, deberá indicarse.

a) Los ingresos, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas, reconocidos en la cuenta de resultados.

b) El gasto por impuesto sobre beneficios relativo al anterior resultado. .

c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación y de gestión, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas..

d) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales afectos a la citada actividad, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

e) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a las actividades interrumpidas y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de las mismas en un ejercicio anterior o, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

f) Los resultados relativos a la actividad que se hayan presentado previamente como actividades interrumpidas, y que sin embargo finalmente no hayan sido enajenadas.

2. Para cada activo no corriente o grupo enajenable de elementos que deba calificarse como mantenido para la venta, incluyendo los de actividades interrumpidas, deberá indicarse.

a) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

b) El resultado reconocido en la cuenta de resultados, para cada elemento significativo.

c) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de los mismos en un ejercicio anterior o, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

3. Cuando los requisitos para calificar un activo no corriente o un grupo enajenable de elementos como mantenidos para la venta se cumplan después de la fecha de cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, la entidad no los calificará como mantenidos para la venta en las cuentas anuales que formule. No obstante deberá suministrar en relación con los mismos la información descrita en la letra a) del apartado anterior.

26. Hechos posteriores al cierre

La entidad informará de.

1. Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

2. Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos. En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, conjuntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.

3. Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento, informando de.

a) Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento).

b) Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la entidad.

c) Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.

27. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías.

a) Entidad dominante.

b) Otras entidades del grupo.

c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.

d) Entidades asociadas.

e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.

f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.

g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos.

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la entidad) y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.

b) Prestación y recepción de servicios.

c) Contratos de arrendamiento financiero.

d) Transferencias de investigación y desarrollo.

e) Acuerdos sobre licencias.

f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de

patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.

h) Dividendos y otros beneficios recibidos.

i) Garantías y avales.

j) Remuneraciones e indemnizaciones.

k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.

l) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la entidad y la parte vinculada.

m) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

n) Acuerdos de gestión de tesorería, y

o) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

6. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

7. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de entidades, se describirá la estructura financiera del grupo.

28. Otra información

Se incluirá información sobre.

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

2. Información sobre las autorizaciones, otorgadas por el Protectorado o autoridad administrativa correspondiente, que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones. Se informará igualmente de las solicitudes de autorización sobre las que aún no se haya recibido el acuerdo correspondiente.

3. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

4. El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas; en particular, se detallará el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación así como el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal. El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a cualquier entidad del mismo grupo a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra entidad con la que el auditor esté vinculado por control, propiedad común o gestión.

5. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la entidad que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la entidad.

6. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

29. Información segmentada

En su caso, la entidad informará de la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a sus actividades ordinarias de naturaleza mercantil, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la entidad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable.

Las entidades que puedan formular cuenta de resultados abreviada podrán omitir esta información.

30. Estado de flujos de efectivo

En él se describirán el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

Estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado el ..... de 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN Y DE GESTIÓN			
1. Excedente del ejercicio antes de impuestos.			
2. Ajustes del resultado.			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones, donaciones y legados (-)			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Otros ingresos y gastos (-/+).			
3. Cambios en el capital corriente.			
a) Existencias (+/-).			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
c) Otros activos corrientes (+/-).			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
e) Otros pasivos corrientes (+/-).			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación y de gestión.			
a) Pagos de intereses (-).			
b) Cobros de dividendos (+).			
c) Cobros de intereses (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación y de gestión (+/-1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (-).			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
7. Cobros por desinversiones (+).			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por operaciones de patrimonio.			
a) Aportaciones a la dotación fundacional o fondo social (+).			
b) Disminuciones del fondo social (-).			
c) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.			
a) Emisión			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+).			
2. Deudas con entidades de crédito (+).			
3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (+).			
4. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-).			
2. Deudas con entidades de crédito (-).			
3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (-).			
4. Otras deudas (-).			
11. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10)			

	NOTAS	200X	200X-1
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-11+/- D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

31. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos.

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.
– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES

Balance abreviado

Balance abreviado al cierre del ejercicio 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20, (280), (2830), (290)	I. Inmovilizado intangible			
240, 241, 242, 243, 244, 249, (299)	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
21, (281), (2831), (291), 23	III. Inmovilizado material			
22, (282), (2832), (292)	IV. Inversiones inmobiliarias			
2503, 2504, 2513, 2514, 2523, 2524, (2593), (2594), (293), (2943), (2944), (2953), (2954)	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2505, 2515, 2525, (2595), 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, (269), 27, (2945), (2955), (297), (298)	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
474	VII. Activos por impuesto diferido			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	II. Existencias			
447, 448, (495)	III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493), 440, 441, 446, 449, 460, 464, 470, 471, 472, 558, 544	IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (593), (5943), (5944), (5953), (5954)	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 5593, 565, 566, (5945), (5955), (597), (598)	VI. Inversiones financieras a corto plazo			
480, 567	VII. Periodificaciones a corto plazo			
57	VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/Fondo social			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
111, 113, 114, 115	II. Reservas			
120, (121)	III. Excedentes de ejercicios anteriores			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
129	IV. Excedente del ejercicio			
133, 1340, 137	A-2) Ajustes por cambios de valor			
130, 131, 132	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	I. Provisiones a largo plazo			
	II. Deudas a largo plazo			
1605, 170	1. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185, 189	3. Otras deudas a largo plazo			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
479	IV. Pasivos por impuesto diferido			
181	V. Periodificaciones a largo plazo			
	C) PASIVO CORRIENTE			
585, 586, 587, 588, 589	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta			
499, 529	II. Provisiones a corto plazo			
	III. Deudas a corto plazo			
5105, 520, 527	1. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
500, 505, 506, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 555, 5565, 5566, 5595, 5598, 560, 561, 569	3. Otras deudas a corto plazo			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
412	V. Beneficiarios – Acreedores			
	VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 403, 404, 405, (406)	1. Proveedores			
410, 411, 419, 438, 465, 466, 475, 476, 477	2. Otros acreedores			
485, 568	VII. Periodificaciones a corto plazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA

Cuenta de resultados abreviada correspondiente al ejercicio terminado el ….. de 200X

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A) Excedente del ejercicio			
	1. Ingresos de la actividad propia			
720	a) Cuotas de asociados y afiliados			
721	b) Aportaciones de usuarios			
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
740, 747, 748	d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
728	e) Reintegro de ayudas y asignaciones			
700, 701, 702, 703, 704, 705, (706),	2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil			
(708), (709)	3. Gastos por ayudas y otros			
(650)	a) Ayudas monetarias			
(651)	b) Ayudas no monetarias			
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			
(6930), 71*, 7930	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			
73	5. Trabajos realizados por la entidad para su activo			
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	6. Aprovisionamientos			
75	7. Otros ingresos de la actividad			
(640), (641), (642), (643), (644), (649), 7950	8. Gastos de personal			
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (694), (695), 794, 7954, (656), (659)	9. Otros gastos de la actividad			
(68)	10. Amortización del inmovilizado			
745, 746	11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
7951, 7952, 7955, 7956	12. Exceso de provisiones			
(690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792, (670), (671), (672)	13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
760, 761, 762, 767, 769	14. Ingresos financieros			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	15. Gastos financieros			
(663), 763	16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
(668), 768	17. Diferencias de cambio			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)			
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)			
(6300)*, 6301*, (633), 638	19. Impuestos sobre beneficios			
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 19)			

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
940, 9420	1. Subvenciones recibidas.			
941, 9421	2. Donaciones y legados recibidos.			
(800), (89), 900, 991, 992, (810), 910, (85), 95	3. Otros ingresos y gastos.			
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	4. Efecto impositivo.			
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4)			
	C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			
(840), (8420)	1. Subvenciones recibidas.			
(841), (8421)	2. Donaciones y legados recibidos.			
(802), 902, 993, 994, (812), 912	3. Otros ingresos y gastos.			
8301*, (836), (837)	4. Efecto impositivo.			
	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4)			
	D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)**			
	E) Ajustes por cambios de criterio			
	F) Ajustes por errores			
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	H) Otras variaciones			
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)			

* Su signo puede ser positivo o negativo.

Memoria abreviada

Contenido de la memoria abreviada

1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 15, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como del domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

3. Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

4. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la misma, así como del grado de cumplimiento de sus actividades.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa, indicando la incidencia para cada ejercicio para el que se presenta información, sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.
3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección de la entidad sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de entidad en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la entidad no pueda ser considerada como una entidad en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance y cuenta de resultados del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Excedente del ejercicio

1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

2. Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio.	
Remanente.	
Reservas voluntarias.	
Otras reservas de libre disposición.	
Total	-------

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social.	
A reservas especiales.	
A reservas voluntarias.	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.	
Total	-------

3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable del fondo de comercio, si existe, así como del resto de inmovilizados intangibles con vida útil indefinida.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos activos.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de los mismos, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de los mismos.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

Asimismo, se indicará la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.

6. Instrumentos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de resultados, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

d) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos etc.

7. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

Asimismo se indicarán los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.

9. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

10. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

Asimismo, se indicarán los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurianual y criterios de imputación temporal.

12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal; en particular, el referido a compromisos por pensiones.

14. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

15. Combinación de negocios; en el supuesto de aplicar la norma de registro y valoración 19.ª del Plan General de Contabilidad, se indicarán los criterios de registro y valoración empleados.

16. Fusiones entre entidades no lucrativas, indicando los criterios de registro y valoración empleados.

17. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

18. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas.
c) Salidas.
d) Saldo final.

En particular se detallarán los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida y las razones por las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien de origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

3. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio, de un elemento del inmovilizado no generador de flujos de efectivo, se indicara:

a) Naturaleza del inmovilizado.

b) Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.

c) Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.

d) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

4. Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

5. Se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

6. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas.
c) Salidas.

d) Saldo final.

Además, se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.
2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.
3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.
4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.
5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.
6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.
7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.
9. Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.
10. Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.
11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico, en especial cuando estos bienes hayan sido objeto de entrega para el pago de deudas tributarias al amparo de lo previsto en las normas que regulan esta forma de pago, indicando los tributos pagados con la entrega y el importe de los mismos.

7. Activos financieros

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros señaladas en la correspondiente norma de registro y valoración, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro décima y se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad:

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.														
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.														
Préstamos y partidas a cobrar.														
Activos disponibles para la venta.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

En cualquier caso deberá suministrarse toda la información acerca de los traspasos o reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros que se hayan producido en el ejercicio. En particular, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

2. Se presentará para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

3. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable, las variaciones en el valor registradas, en su caso, en la cuenta de resultados, así como las consignadas directamente en el patrimonio neto.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

4. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

– Actividades que ejercen.

– Fracción del capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

– Importe del capital, fondo social o dotación fundacional, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando el resultado de explotación.

– Valor según libros de la participación en capital.

– Dividendos recibidos en el ejercicio.

– Indicación de si las participaciones cotizan o no en Bolsa, y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital, la entidad no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose la participación y el porcentaje de derechos adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

8. Pasivos financieros

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración décima.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las citadas categorías y se deberá informar sobre las clases definidas en los siguientes términos:

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Débitos y partidas a pagar.														
Pasivos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.														
Otros.														
Total.														

2. Información sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance abreviado.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y su naturaleza.

c) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

3. En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

a) Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

b) El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

c) Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

9. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.III del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

10. Beneficiarios-Acreedores

Desglose del epígrafe C.V del pasivo del balance «Beneficiarios-Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

11. Fondos propios

Se informará sobre:

a) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Esta misma información se requerirá respecto a otras aportaciones de fundadores, asociados y terceros.

b) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

12. Situación fiscal

12.1 Impuestos sobre beneficios.

a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

c) Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el balance al cierre del ejercicio.

d) Antigüedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.

e) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.

f) Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

g) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

12.2 Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

13. Ingresos y Gastos

Se informará sobre:

1. Desglose de la partida 3.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 3.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 6. «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 8. «Gastos de personal» de la cuenta de resultados distinguiendo las aportaciones y dotaciones para pensiones y las otras cargas sociales.

3. Desglose de la partida 9. «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

4. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

5. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

6. Información de la partida «Otros resultados».

14. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de resultados.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

5. Las principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de los activos no monetarios o servicios recibidos o cedidos sin contraprestación.

15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

15.1. Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas.

ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación).

A) Identificación.

Denominación de la actividad.	
Tipo de actividad.	
Identificación de la actividad por sectores.	
Lugar de desarrollo de la actividad.	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		N.º horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

GASTOS/INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad.

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		

INGRESOS	Previsto	Realizado
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre el plan de actuación y datos realizados.

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.

b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.

c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

15.2. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*					
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE
N-4													
N-3													
N-2													
N-1													
N													
TOTAL													

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
1. Gastos en cumplimiento de fines*				
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda	
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
TOTAL (1 + 2)				

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

15.3. Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	**PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS**	**DETALLE DEL GASTO**	**CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO**	**IMPORTE**
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	**Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)**		**Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)**	**Gastos resarcibles a los patronos (4)**	**TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)**	**Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5**
	5% de los fondos propios (1)	**20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)**				
n						

16. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

a) Entidad dominante.
b) Otras entidades del grupo.
c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.
d) Entidades asociadas.
e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.
g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando

los activos y pasivos en el epígrafe que aparece en el balance de la entidad y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

5. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

6. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

17. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

2. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

3. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

18. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.

– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

CUARTA PARTE

Cuadros de cuentas

GRUPO 1

Financiación básica

10. CAPITAL.

100. Dotación fundacional.
101. Fondo social.
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.

1030. Fundadores, por desembolsos no exigidos.
1034. Asociados, por desembolsos no exigidos.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

1040. Fundadores, por aportaciones no dinerarias pendientes.
1044. Asociados, por aportaciones no dinerarias pendientes.

11. RESERVAS.

111. Reservas estatutarias.
113. Reservas voluntarias.
114. Reservas especiales.
115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN.

120. Remanente.
121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
129. Excedente del ejercicio.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR.

130. Subvenciones oficiales de capital.

1300. Subvenciones del Estado.
1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.

131. Donaciones y legados de capital.
132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

1320. Otras subvenciones.
1321. Otras donaciones y legados.

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
134. Operaciones de cobertura.

1340. Coberturas de flujos de efectivo.
1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

135. Diferencias de conversión.
136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

14. PROVISIONES.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal.
141. Provisión para impuestos.
142. Provisión para otras responsabilidades.
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145. Provisión para actuaciones medioambientales.
146. Provisión para reestructuraciones.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.
1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.
1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades de grupo.
1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades asociadas.
1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

1633. Otras deudas a largo plazo, entidades del grupo.
1634. Otras deudas a largo plazo, entidades asociadas.
1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171. Deudas a largo plazo.
172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

1720. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
1721. Deudas a largo plazo transformables en donaciones y legados.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175. Efectos a pagar a largo plazo.
176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.
1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

177. Obligaciones y bonos.
179. Deudas representadas en otros valores negociables.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.
181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
185. Depósitos recibidos a largo plazo.
189. Garantías financieras a largo plazo.

GRUPO 2

Activo no corriente

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

200. Investigación.
201. Desarrollo.
202. Concesiones administrativas.
203. Propiedad industrial.
204. Fondo de comercio.
205. Derechos de traspaso.
206. Aplicaciones informáticas.
207. Derechos sobre activos cedidos en uso.
209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

210. Terrenos y bienes naturales.
211. Construcciones.
212. Instalaciones técnicas.
213. Maquinaria.
214. Utillaje.
215. Otras instalaciones.
216. Mobiliario.
217. Equipos para procesos de información.
218. Elementos de transporte.
219. Otro inmovilizado material.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.

220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.
221. Inversiones en construcciones.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
231. Construcciones en curso.
232. Instalaciones técnicas en montaje.
233. Maquinaria en montaje.
237. Equipos para procesos de información en montaje.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO.

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.
2401. Jardines históricos.
2402. Conjuntos históricos.
2403. Sitios históricos.
2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.
242. Bibliotecas.
243. Museos.
244. Bienes muebles.
249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2503. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2504. Participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2513. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2514. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2515. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2523. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2524. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2525. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2593. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2594. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2595. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
262. Créditos a largo plazo.
263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
264. Créditos a largo plazo al personal.
265. Activos por derivados financieros a largo plazo.

2650. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.
2653. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

267. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.
268. Imposiciones a largo plazo.
269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.
275. Depósitos constituidos a largo plazo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

2800. Amortización acumulada de investigación.
2801. Amortización acumulada de desarrollo.
2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
2803. Amortización acumulada de propiedad industrial.
2805. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
2807. Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

2811. Amortización acumulada de construcciones.

2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
2813. Amortización acumulada de maquinaria.
2814. Amortización acumulada de utillaje.
2815. Amortización acumulada de otras instalaciones.
2816. Amortización acumulada de mobiliario.
2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
283. Cesiones de uso sin contraprestación.

2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible.
2831. Cesiones de uso del inmovilizado material.
2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.

2900. Deterioro de valor de investigación.
2901. Deterioro del valor de desarrollo.
2902. Deterioro de valor de concesiones administrativas.
2903. Deterioro de valor de propiedad industrial.
2905. Deterioro de valor de derechos de traspaso.
2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
2907. Deterioro de valor de derechos sobre activos cedidos en uso.

291. Deterioro de valor del inmovilizado material.

2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
2911. Deterioro de valor de construcciones.
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas.
2913. Deterioro de valor de maquinaria.
2914. Deterioro de valor de utillaje.
2915. Deterioro de valor de otras instalaciones.
2916. Deterioro de valor de mobiliario.
2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

2920. Deterioro de valor de los terrenos y bienes naturales.
2921. Deterioro de valor de construcciones.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo a entidades asociadas.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades asociadas.

2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

2990. Deterioro de valor de bienes inmuebles.
2991. Deterioro de valor de archivos.
2992. Deterioro de valor de bibliotecas.
2993. Deterioro de valor de Museos.
2994. Deterioro de valor de bienes muebles.

GRUPO 3

Existencias

30. BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.

300. Mercaderías A.
301. Mercaderías B.
302. Artículos A.
303. Artículos B.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.
311. Materias primas B.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

320. Elementos y conjuntos incorporables.
321. Combustibles.
322. Repuestos.
325. Materiales diversos.
326. Embalajes.
327. Envases.
328. Material de oficina.

33. PRODUCTOS EN CURSO.

330. Productos en curso A.
331. Productos en curso B.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

340. Productos semiterminados A.
341. Productos semiterminados B.

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

350. Productos terminados A.
351. Productos terminados B.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.

360. Subproductos A.
361. Subproductos B.
365. Residuos A.
366. Residuos B.
368. Materiales recuperados A.
369. Materiales recuperados B.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS.

390. Deterioro de valor de los bienes destinados a la actividad.
391. Deterioro de valor de las materias primas.
392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.

393. Deterioro de valor de los productos en curso.
394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
395. Deterioro de valor de los productos terminados.
396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

GRUPO 4

Acreedores y deudores por operaciones de la actividad

40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.

4000. Proveedores (euros).
4004. Proveedores (moneda extranjera).
4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403. Proveedores, entidades del grupo.

4030. Proveedores, entidades del grupo (euros).
4031. Efectos comerciales a pagar, entidades del grupo.
4034. Proveedores, entidades del grupo (moneda extranjera).
4036. Envases y embalajes a devolver a proveedores, entidades del grupo.
4039. Proveedores, entidades del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

404. Proveedores, entidades asociadas.
405. Proveedores, otras partes vinculadas.
406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407. Anticipos a proveedores.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

4100. Acreedores por prestaciones de servicios (euros).
4104. Acreedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera).
4109. Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
412. Beneficiarios, acreedores.
419. Acreedores por operaciones en común.

43. CLIENTES.

430. Clientes.

4300. Clientes (euros).
4304. Clientes (moneda extranjera).
4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

4310. Efectos comerciales en cartera.
4311. Efectos comerciales descontados.
4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
4315. Efectos comerciales impagados.

432. Clientes operaciones de «factoring».
433. Clientes, entidades del grupo.

4330. Clientes, entidades del grupo (euros).
4331. Efectos comerciales a cobrar, entidades del grupo.
4332. Clientes entidades del grupo, operaciones de «factoring».
4334. Clientes entidades del grupo (moneda extranjera).

4336. Clientes entidades del grupo de dudoso cobro.
4337. Envases y embalajes a devolver a clientes, entidades del grupo.
4339. Clientes entidades del grupo, facturas pendientes de formalizar.

434. Clientes entidades asociadas.
435. Clientes otras partes vinculadas.
436. Clientes de dudoso cobro.
437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
438. Anticipos de clientes.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS.

440. Deudores.

4400. Deudores (euros).
4404. Deudores (moneda extranjera).
4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
4415. Deudores, efectos comerciales impagados.

446. Deudores de dudoso cobro.
447. Usuarios, deudores.
448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

4480. Patrocinadores.
4482. Afiliados.
4489. Otros deudores.

449. Deudores por operaciones en común.

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.
464. Entregas para gastos a justificar.
465. Remuneraciones pendientes de pago.
466. Remuneraciones mediante sistema de aportación definida pendientes de pago.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 de la Ley de Subvenciones).
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472. Hacienda Pública, IVA soportado.
473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474. Activos por impuesto diferido.

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 Ley de Subvenciones)).
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.
485. Ingresos anticipados.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.
493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades del grupo.
4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades asociadas.
4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con otras partes vinculadas.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
499. Provisión por operaciones de la actividad.

4994. Provisión por contratos onerosos.
4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

GRUPO 5

Cuentas financieras

50. EMPRÉSTITOS, Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
509. Valores negociables amortizados.

5090. Obligaciones y bonos amortizados.
5095. Otros valores negociables amortizados.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito entidades asociadas.
5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo entidades del grupo.
5114. Proveedores de inmovilizado a corro plazo, entidades asociadas.
5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo.
5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades asociadas.
5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

5133. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
5134. Otras deudas a corto plazo con entidades asociadas.
5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

5143. Intereses a corto plazo de deudas, entidades del grupo.
5144. Intereses a corto plazo de deudas, entidades asociadas.
5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208. Deudas por efectos descontados.
5209. Deudas por operaciones de «factoring».

521. Deudas a corto plazo.
522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525. Efectos a pagar a corto plazo.
527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528. Intereses a corto plazo de deudas.
529. Provisiones a corto plazo.

5290. Provisión a corto plazo por retribuciones al personal.
5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
5296. Provisión a corto plazo para reestructuraciones.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5303. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5304. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5323. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5324. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo.
5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades asociadas.

5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

5343. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
5344. Intereses a corto plazo de créditos a entidades asociadas.
5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

5353. Dividendo a cobrar de entidades de grupo.
5354. Dividendo a cobrar de entidades asociadas.
5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.
552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

5523. Cuenta corriente con entidades del grupo.
5524. Cuenta corriente con entidades asociadas.
5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.

553. Cuentas corrientes en fusiones.

5530. Cuenta corriente con la entidad disuelta.
5531. Cuenta corriente con la entidad absorbente o de nueva creación.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de entidades y comunidades de bienes.
555. Partidas pendientes de aplicación.
556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

5563. Desembolsos exigidos sobre participaciones, entidades del grupo.
5564. Desembolsos exigidos sobre participaciones, entidades asociadas.
5565. Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas.
5566. Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras entidades.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.
559. Derivados financieros a corto plazo.

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.
5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACION.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.
561. Depósitos recibidos a corto plazo.
565. Fianzas constituidas a corto plazo.
566. Depósitos constituidos a corto plazo.
567. Intereses pagados por anticipado.
568. Intereses cobrados por anticipado.
569. Garantías financieras a corto plazo.

57. TESORERÍA.

570. Caja, euros.
571. Caja, moneda extranjera.
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS.

580. Inmovilizado.
581. Inversiones con personas y entidades vinculadas.
582. Inversiones financieras.
583. Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
584. Otros activos.
585. Provisiones.
587. Deudas con personas y entidades vinculadas.
588. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
589. Otros pasivos.

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO Y DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades asociadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.
599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

5990. Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta.

5991. Deterioro de valor de inversiones con personas y entidades vinculadas no corrientes mantenidas para la venta.
5992. Deterioro de valor de inversiones financieras no corrientes mantenidas para la venta.
5993. Deterioro de valor de existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar integrados en un grupo enajenable mantenido para la venta.
5994. Deterioro de valor de otros activos mantenidos para la venta.

GRUPO 6

Compras y gastos

60. COMPRAS.

600. Compras de bienes destinados a la actividad.
601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.
606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de bienes destinados a la actividad.
6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.
6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.

607. Trabajos realizados por otras entidades.
608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad.
6081. Devoluciones de compras de materias primas.
6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.

609. «Rappels» por compras.

6090. «Rappels» por compras de bienes destinados a la actividad.
6091. «Rappels» por compras de materias primas.
6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.
611. Variación de existencias de materias primas.
612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621. Arrendamientos y cánones.
622. Reparaciones y conservación.
623. Servicios de profesionales independientes.
624. Transportes.
625. Primas de seguros.
626. Servicios bancarios y similares.
627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628. Suministros.
629. Otros servicios.

63. TRIBUTOS.

630. Impuesto sobre beneficios.

6300. Impuesto corriente.
6301. Impuesto diferido.

631. Otros tributos.
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

636. Devolución de impuestos.
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

64. GASTOS DE PERSONAL.

640. Sueldos y salarios.
641. Indemnizaciones.
642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definido.
644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.

6440. Contribuciones anuales.
6442. Otros costes.

649. Otros gastos sociales.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

650. Ayudas monetarias.

6501. Ayudas monetarias individuales.
6502. Ayudas monetarias a entidades.
6503. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
6504. Ayudas monetarias de cooperación internacional.

651. Ayudas no monetarias.

6511. Ayudas no monetarias individuales.
6512. Ayudas no monetarias a entidades.
6513. Ayudas no monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
6514. Ayudas no monetarias de cooperación internacional.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido (gestor).
6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
659. Otras pérdidas en gestión corriente.

66. GASTOS FINANCIEROS.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
661. Intereses de obligaciones y bonos.

6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, entidades del grupo.
6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, entidades asociadas.
6612. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas.
6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo,otras entidades.
6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, entidades del grupo.
6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, entidades asociadas.
6617. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas.
6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras entidades.

662. Intereses de deudas.

6620. Intereses de deudas, entidades del grupo.
6621. Intereses de deudas, entidades asociadas.
6622. Intereses de deudas, otras partes vinculadas.
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito.
6624. Intereses de deudas, otras entidades.

663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

6630. Pérdidas de cartera de negociación.
6631. Pérdidas de designados por la entidad.
6632. Pérdidas de disponibles para la venta.
6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».

6650. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.
6651. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
6652. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas.
6653. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
6654. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito del grupo.
6655. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito asociadas.
6656. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito vinculadas.
6657. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deudas.

6660. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
6661. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
6662. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
6663. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
6665. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
6666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
6667. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
6668. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

667. Pérdidas de créditos.

6670. Pérdidas de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
6671. Pérdidas de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
6672. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
6673. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras entidades.
6675. Pérdidas de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
6676. Pérdidas de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
6677. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
6678. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras entidades.

668. Diferencias negativas de cambio.
669. Otros gastos financieros.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
678. Gastos excepcionales.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

680. Amortización del inmovilizado intangible.
681. Amortización del inmovilizado material.
682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

6910. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
6911. Pérdidas por deterioro de bienes del Patrimonio Histórico.

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693. Pérdidas por deterioro de existencias.

6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
6931. Pérdidas por deterioro de bienes destinados a la actividad.
6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deudas a largo plazo.

6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades del grupo.
6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades asociadas.
6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras entidades.
6965. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
6966. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
6967. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
6968. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.

6970. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
6971. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
6972. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
6973. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras entidades.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

6980. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades del grupo.
6981. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades asociadas.
6985. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
6986. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
6987. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
6988. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

6990. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
6991. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
6992. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
6993. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras entidades.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.

700. Ventas de mercaderías.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos semiterminados.
703. Ventas de subproductos y residuos.
704. Ventas de envases y embalajes.
705. Prestaciones de servicios.
706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.
7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.
7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.
7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.

709. «Rappels» sobre ventas.

7090. «Rappels» sobre ventas de mercaderías.
7091. «Rappels» sobre ventas de productos terminados.
7092. «Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.
7093. «Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.
7094. «Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

710. Variación de existencias de productos en curso.
711. Variación de existencias de productos semiterminados.
712. Variación de existencias de productos terminados.
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD.

720. Cuotas de asociados y afiliados.
721. Cuotas de usuarios.
722. Promociones para captación de recursos.
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

7230. Patrocinio.
7231. Patrocinio publicitario.
7233. Colaboraciones empresariales.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.
745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.
746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.
747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.
748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).
7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.
753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
754. Ingresos por comisiones.
755. Ingresos por servicios al personal.
759. Ingresos por servicios diversos.

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.

7600. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, entidades del grupo.
7601. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, entidades asociadas.
7602. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras partes vinculadas.
7603. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras entidades.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

7610. Ingresos de valores representativos de deuda, entidades del grupo.
7611. Ingresos de valores representativos de deuda, entidades asociadas.
7612. Ingresos de valores representativos de deudas, otras partes vinculadas.
7613. Ingresos de valores representativos de deuda, otras entidades.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos a largo plazo.

76200. Ingresos de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
76201. Ingresos de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
76202. Ingresos de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
76203. Ingresos de créditos a largo plazo, otras entidades.

7621. Ingresos de créditos a corto plazo.

76210. Ingresos de créditos a corto plazo, entidades del grupo.

76211. Ingresos de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
76212. Ingreso de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
76213. Ingresos de créditos a corto plazo, otras entidades.

763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

7630. Beneficios de cartera de negociación.
7631. Beneficios de designados por la entidad.
7632. Beneficios de disponibles para la venta.
7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.

7660. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
7661. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
7662. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
7663. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
7665. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
7666. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
7667. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
7668. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a redistribuciones a largo plazo.
768. Diferencias positivas de cambio.
769. Otros ingresos financieros.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.
775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
778. Ingresos excepcionales.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
793. Reversión del deterioro de existencias.

7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
7931. Reversión del deterioro de bienes destinados a la actividad.
7932. Reversión del deterioro de materias primas.
7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
795. Exceso de provisiones.

7950. Exceso de provisión por retribuciones al personal.
7951. Exceso de provisión para impuestos.
7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.
7954. Exceso de provisión por operaciones de la actividad.

79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.
79549. Exceso de provisión para otras operaciones de la actividad.

7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.
7956. Exceso de provisión para reestructuraciones.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

7960. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades del grupo.
7961. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades asociadas.
7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
7967. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
7968. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.

7970. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
7971. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
7972. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
7973. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras entidades.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

7980. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades del grupo.
7981. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades asociadas.
7985. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
7986. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
7987. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
7988. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

7990. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
7991. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
7992. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
7993. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras entidades.

GRUPO 8

Gastos imputados al patrimonio neto

80. GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.
811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.
812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.
813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

82. GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

820. Diferencias de conversión negativas.
821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.

83. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

830. Impuesto sobre beneficios.

8300. Impuesto corriente.
8301. Impuesto diferido.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.
835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.
836. Transferencia de diferencias permanentes.
837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.
838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

840. Transferencias de subvenciones oficiales de capital.
841. Transferencias de donaciones y legados de capital.
842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados.

8420. Transferencias de otras subvenciones.
8421. Transferencias de otras donaciones y legados.

85. GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.

850. Pérdidas actuariales.
851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

86. GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS.

891. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades del grupo.
892. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades asociadas.

GRUPO 9

Ingresos imputados al patrimonio neto

90. INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
902. Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta.

91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo.
911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.
913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

92. INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

920. Diferencias de conversión positivas.
921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital.
941. Ingresos de donaciones y legados de capital.
942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.

9420. Ingresos de otras subvenciones.
9421. Ingresos de otras donaciones y legados.

95. INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.

950. Ganancias actuariales.
951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

96. INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.
992. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.
993. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.
994. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.

QUINTA PARTE

Definiciones y relaciones contables

GRUPO 1

Financiación básica

Comprende los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la entidad destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de «Débitos y partidas a pagar». No obstante, también pueden incluirse en la categoría de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» en los términos establecidos en las normas de

registro y valoración. En este grupo también se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros a largo plazo que, excepcionalmente, se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Si los pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

d) Si se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un pasivo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta de los grupos 1, 2 ó 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a largo plazo.

e) Una cuenta que recoja pasivos financieros clasificados en la categoría de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos financieros que, de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración séptima, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con abono a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

10. CAPITAL.

100. Dotación fundacional.
101. Fondo social.
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.
104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

100. Dotación fundacional.

Importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la Dotación fundacional.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.

a_2) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.

b) Se cargará:

b_1) Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.

b_2) En general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.

101. Fondo social.

Importe de las aportaciones realizadas en las asociaciones y de los excedentes destinados a aumentar el Fondo social.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.

Dotación fundacional o fondo social pendiente de desembolso no exigido en las fundaciones y asociaciones.
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 558.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Aportaciones de fundadores y asociados pendientes de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias en las fundaciones y asociaciones.
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones no dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
b) Se abonará a medida que se realicen los desembolsos, con cargo a los bienes no dinerarios aportados.

11. RESERVAS.

111. Reservas estatuarias.
113. Reservas voluntarias.
114. Reservas especiales.
115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

111. Reservas estatutarias.

Son las establecidas en los estatutos de la entidad.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. Reservas voluntarias.

Son las constituidas libremente por la entidad. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 111, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

114. Reservas especiales.

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.
Su movimiento será en cada caso el que se establezca en la correspondiente Ley.

115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.

Componente del patrimonio neto que surge del reconocimiento de pérdidas y ganancias actuariales y de los ajustes en el valor de los activos por retribuciones post-empleo al personal de prestación definida, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al cierre del ejercicio, por el importe de la ganancia reconocida, con cargo a cuentas del subgrupo 95.
a_2) Por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con estos aspectos, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por el importe de la pérdida reconocida, con abono a cuentas del subgrupo 85.
b_2) Por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con estos aspectos, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN.

120. Remanente.
121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
129. Excedente del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente.

Excedentes positivos no aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de excedentes por acuerdo del órgano de gobierno de la entidad.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por su aplicación con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 11.

121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La entidad desarrollará en cuentas de cuatro cifras el excedente negativo de cada ejercicio.

129. Excedente del ejercicio.

Excedente positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Para determinar el excedente del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.
a_2) Por el traspaso del excedente negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b_1) Para determinar el excedente del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.
b_2) Cuando se aplique el excedente positivo conforme al acuerdo de distribución del mismo, con abono a las cuentas que correspondan.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR.

130. Subvenciones oficiales de capital.
131. Donaciones y legados de capital.
132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
134. Operaciones de cobertura.

1340. Cobertura de flujos de efectivo.
1341. Cobertura de una inversión en un negocio en el extranjero.

135. Diferencias de conversión.
136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.
137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros distintos a los fundadores o asociados, recibidos por la entidad y otros ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca, en su caso, su transferencia o imputación a la cuenta de resultados.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. Subvenciones oficiales de capital.

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al cierre del ejercicio, por la subvención concedida, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 94.
a_2) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada o transferida a la cuenta de resultados, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por la imputación a la cuenta de resultados de la subvención recibida, con abono a la correspondiente cuenta del subgrupo 84.
b_2) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada directamente en el patrimonio neto, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

131. Donaciones y legados de capital.

Las donaciones y legados concedidos por entidades o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al excedente de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta, de acuerdo con la norma de registro y valoración relativa a los instrumentos financieros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 900.

a_2) Al cierre del ejercicio, por las transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902.

a_3) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de participaciones en el patrimonio como de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, por la recuperación o la transferencia a la cuenta de resultados por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99.

a_4) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargarán:

b_1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 800.

b_2) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802.

b_3) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89.

b_4) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

134. Operaciones de cobertura.

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, en el caso de coberturas de flujos de efectivo o de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

1340. Cobertura de flujos de efectivo.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al cierre del ejercicio, por los beneficios por coberturas de flujos de efectivo, con cargo a la cuenta 910.

a_2) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas transferidas en coberturas de flujos de efectivo con cargo a la cuenta 912.

a_3) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas por coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 810.

b_2) Al cierre del ejercicio, por los beneficios transferidos en coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 812.

b_3) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluye la cobertura de una partida monetaria que se considere como parte de la citada inversión neta, por no contemplarse ni ser probable la liquidación de dicha partida en un futuro previsible en los términos previstos en la norma de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1340.

135. Diferencias de conversión.

Diferencia que surge al convertir a la moneda de presentación, euro, las partidas del balance y de la cuenta de resultados en el caso de que la moneda funcional sea distinta de la moneda de presentación.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al cierre del ejercicio, por los ingresos por diferencias de conversión, con cargo a la cuenta 920.

a_2) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión negativas, con cargo a la cuenta 921.

a_3) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por los gastos por diferencias de conversión, con abono a la cuenta 820.

b_2) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión positivas, con abono a la cuenta 821.

b_3) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

Ajustes por valor razonable de activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados, clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, cuyas variaciones de valor, previamente a su clasificación en esta categoría, ya se imputaban a otra cuenta del subgrupo 13.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) En el momento de su clasificación en esta categoría, se abonará o cargará, por la variación de valor imputada directamente al patrimonio neto hasta dicho momento, con cargo o abono, a las correspondientes cuentas de este subgrupo 13.

b) Posteriormente, se abonará o cargará, por la variación en el valor de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de activos y pasivos directamente asociados

clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas de los grupos 96 y 86.

c) Los motivos de cargo y abono correspondientes al efecto impositivo, son análogos a los señalados para la cuenta 133.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de resultados en varios ejercicios.

A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en periodos posteriores.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 834.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio del efecto impositivo de la diferencia permanente, con abono a la cuenta 836.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14. PROVISIONES.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal.
141. Provisión para impuestos.
142. Provisión para otras responsabilidades.
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145. Provisión para actuaciones medioambientales.
146. Provisión para reestructuraciones.

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal.

Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la entidad, distinta de la recogida en la cuenta 146, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones post-empleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

La provisión correspondiente a retribuciones a largo plazo de prestación definida se cuantificará teniendo en cuenta los eventuales activos afectos, en los términos recogidos en la norma de registro y valoración.

Si de la aplicación de lo dispuesto en esta norma surgiese un activo, la entidad creará la correspondiente cuenta en el grupo 2 que figurará en el activo no corriente del balance, en la partida «Otras inversiones».

Los motivos de cargo y abono de este activo serán análogos a los señaladas para la presente cuenta 140.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por las estimaciones de los devengos anuales, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

a_2) Por el reconocimiento de pérdidas actuariales, con cargo a la cuenta 850, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo cargarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

a_3) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

a_4) Por el importe imputado a la cuenta de resultados de los costes por servicios pasados, con cargo a la cuenta 6442.

b) Se cargará:

b_1) Por la disposición que se realice de la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el reconocimiento de ganancias actuariales, con abono a la cuenta 950, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo abonarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

b_3) Por el rendimiento esperado de los activos afectos, con abono a la cuenta 767.

b_4) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7950.

141. Provisión para impuestos.

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:

a_1) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.

a_2) A cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

a_3) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.

a_4) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

b_1) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b_2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. Provisión para otras responsabilidades.

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La entidad puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

b_2) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la entidad o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 ó 623.

a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

146. Provisión para reestructuraciones.

Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

– Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
– No estén asociados con las actividades que continúan en la entidad.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la entidad, que produzca un cambio significativo en:

– El alcance de la actividad llevado a cabo por la entidad, o.
– La manera de llevar la gestión de su actividad.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 y 64.

a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el exceso de la provisión, con abono a la cuenta 7956.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.
1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.
1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo.
1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades asociadas.
1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

1633. Otras deudas a largo plazo, entidades del grupo.
1634. Otras deudas a largo plazo, entidades asociadas.
1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año. En este subgrupo se recogerán, en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen, las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 ó 18.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1603/1604/1605.

a) Se abonarán:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1613/1614/1615.

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1623/1624/1625.

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

1633/1634/1635.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171. Deudas a largo plazo.
172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175. Efectos a pagar a largo plazo.
176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.
1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

177. Obligaciones y bonos.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las entidades tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en periodo de suscripción.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

171. Deudas a largo plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b_2) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, entidades o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b_1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b_2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 940, 941 ó 942 o a cuentas del subgrupo 74.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b_2) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. Efectos a pagar a largo plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 6630.

b) Se cargará:

b_1) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 7630.

b_2) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b_1) Se cargará:

i) Por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o se asuma el pasivo cubiertos, con abono a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

b_2) Se abonará por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. Obligaciones y bonos.

Obligaciones y bonos en circulación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total o parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.
Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.
181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
185. Depósitos recibidos a largo plazo.
189. Garantías financieras a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.
La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos y garantías financieras concedidas a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo» o «Periodificaciones a corto plazo», según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos, depósitos recibidos y garantías financieras concedidas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 ó 56.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.

Importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

189. Garantías financieras a largo plazo.

Garantías financieras concedidas por la entidad a plazo superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en el subgrupo 14.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

a_3) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b_1) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.

b_2) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

GRUPO 2

Activo no corriente

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo también se incluyen los derivados financieros con valoración favorable para la entidad tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las distintas categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta de los grupos 1, 2 ó 5 que proceda y el contrato principal se incluirá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a largo plazo.

e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

f) Una cuenta que recoja un activo no corriente que, de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración séptima, deba clasificarse como activo no corriente mantenido para la venta o forme parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

200. Investigación.
201. Desarrollo.
202. Concesiones administrativas.
203. Propiedad industrial.
204. Fondo de comercio.
205. Derechos de traspaso.
206. Aplicaciones informáticas.
207. Derechos sobre activos cedidos en uso.
209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmovilizado intangible.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

200. Investigación.

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investigación activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

201. Desarrollo.

Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la entidad de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará:

b_1) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

b_2) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 ó 206, según proceda.

Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

202. Concesiones administrativas.

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

203. Propiedad industrial.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la entidad adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la entidad fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.

a_3) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

204. Fondo de comercio.

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe resultante de la aplicación del método de la adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a la cuenta 553.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690.

b_2) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

205. Derechos de traspaso.

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

206. Aplicaciones informáticas.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia entidad. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

207. Derechos sobre activos cedidos en uso.

Valor del derecho de uso sobre los activos o bienes, que la entidad utiliza en el desarrollo de su actividad.

El movimiento de esta cuenta se realizará atendiendo a lo dispuesto en la Norma de registro y valoración 20ª incluida en la segunda parte de este Plan.

209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

210. Terrenos y bienes naturales.
211. Construcciones.
212. Instalaciones técnicas.
213. Maquinaria.
214. Utillaje.
215. Otras instalaciones.
216. Mobiliario.
217. Equipos para procesos de información.
218. Elementos de transporte.
219. Otro inmovilizado material.

Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. Construcciones.

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la entidad.

212. Instalaciones técnicas.

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria.

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

214. Utillaje.

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

215. Otras instalaciones.

Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario.

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217.

217. Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte.

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

219. Otro inmovilizado material.

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerase como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.

220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.
221. Inversiones en construcciones.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

– Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o.
– Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 ó a la cuenta 732.
b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
231. Construcciones en curso.
232. Instalaciones técnicas en montaje.
233. Maquinaria en montaje.
237. Equipos para procesos de información en montaje.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

230/237.

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.
a_2) Por las obras y trabajos que la entidad lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO.

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.
2401. Jardines históricos.
2402. Conjuntos históricos.

2403. Sitios históricos.
2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.
242. Bibliotecas.
243. Museos.
244. Bienes muebles.
249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico o paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

En concreto se incluirán en este subgrupo todos los bienes que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio de Patrimonio Histórico, con independencia de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

El movimiento de este subgrupo, salvo la cuenta 249, es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o en su caso a la cuenta 249.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

240. Bienes inmuebles.

Los enumerados en el artículo 334 del Código Civil, así como los elementos que puedan considerarse consustanciales con los edificios y formen parte de los mismos o de su exorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.

241. Archivos.

Conjuntos orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura, la información y la gestión administrativa.

242. Bibliotecas.

Conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información.

243. Museos.

Conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural.

244. Bienes muebles.

Bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidas en las demás cuentas del subgrupo 24.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

Entregas a proveedores de bienes del Patrimonio Histórico, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo.

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2503. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2504. Participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2513. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2514. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2515. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2523. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2524. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2525. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2593. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo.

2594. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades asociadas.

2595. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en entidades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2503/2504. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo/en entidades asociadas.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

a_2) En su caso, en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos imputados directamente a patrimonio neto, con abono a las cuentas 991 ó 992.

b) Se abonarán:

b_1) En su caso, por el importe del deterioro estimado, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos imputados directamente a patrimonio neto, con cargo a las cuentas 891 u 892.

b_2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b_2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

c) Si las participaciones se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2513/2514/2515.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargarán cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o no formalizados mediante

efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2523/2524/2525.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán.

a_1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

2593/2594/2595.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
262. Créditos a largo plazo.
263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
264. Créditos a largo plazo al personal.
265. Activos por derivados financieros a largo plazo.

2650. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.
2653. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

267. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.
268. Imposiciones a largo plazo.
269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en entidades de responsabilidad limitada– de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 269.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b_2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 269 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si la inversión se clasifica en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.

261. Valores representativos de deuda a largo plazo.

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 251.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

262. Créditos a largo plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

264. Créditos a largo plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 262.

265. Activos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2650. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 7630.

b) Se abonará:

b_1) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 6630.

b_2) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

2653. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b_1) Se cargará por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riego cubierto por su valor razonable.

b_2) Se abonará:

i) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a una cuenta que se imputará en la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o asuma el pasivo cubiertos, con cargo a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57.

267. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.

Derechos de reembolso exigibles a una entidad aseguradora, que no cumpliendo los requisitos para ser calificados como activos afectos de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración deba reconocerse en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las cantidades satisfechas en concepto de primas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el reconocimiento de ganancias actuariales, con abono a la cuenta 950, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo abonarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

a_3) Por el rendimiento esperado de los derechos de reembolso, con abono a la cuenta 767.

b) Se abonará:

b_1) Por la disposición que se realice del derecho de reembolso, con cargo a la cuenta 140, o con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el reconocimiento de pérdidas actuariales, con cargo a la cuenta 850, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo cargarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

b_3) Por el exceso de valor del derecho de reembolso que suponga un reembolso directo, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

268. Imposiciones a largo plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.
Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 260.
b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 260 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.
275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.

Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

También se contabilizarán en este subgrupo las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación o por una contraprestación inferior al valor de mercado.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.

Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente.

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.

b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Cuenta correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

En el supuesto de que la cesión afectase a un elemento patrimonial distinto de los terrenos o construcciones se creará una cuenta de cuatro dígitos que lucirá con signo negativo compensando la partida en la que se muestre el citado elemento.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al efectuarse la cesión del activo no monetario por un importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiera correspondido practicar durante el plazo de la cesión del bien, con cargo a la cuenta 651.

b) Se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades asociadas.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.
La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de registro y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. Deterioro de valor del inmovilizado.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material, e inversiones inmobiliarias.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a las cuentas 690, 691 o 692.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a las cuentas 790, 791 ó 792.
b_2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, 21 ó 22.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en entidades del grupo y asociadas.

2933/2934.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado que deba imputarse a la cuenta de resultados de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b_2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b_2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.

b_2) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 252.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 26.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a los bienes del Patrimonio Histórico.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 691.

b) Se cargará:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 791.

b_2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

GRUPO 3

Existencias

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la actividad, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Bienes destinados a la actividad, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

Una cuenta que recoja existencias que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

30. BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.

300. Mercaderías A.
301. Mercaderías B.
302. Artículos A.
303. Artículos B.

Bienes adquiridos por la entidad y destinados a la entrega sin transformación.

Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si los bienes destinados a la actividad en camino son propiedad de la entidad, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.
311. Materias primas B.

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

320. Elementos y conjuntos incorporables.
321. Combustibles.
322. Repuestos.
325. Materiales diversos.
326. Embalajes.
327. Envases.
328. Material de oficina.
320. Elementos y conjuntos incorporables.

Los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles.

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos.

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos.

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

326. Embalajes.

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. Envases.

Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina.

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33. PRODUCTOS EN CURSO.

330. Productos en curso A.
331. Productos en curso B.

Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 o 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

340. Productos semiterminados A.
341. Productos semiterminados B.

Los fabricados por la entidad y no destinados normalmente a su venta o entrega hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

350. Productos terminados A.
351. Productos terminados B.

Los fabricados por la entidad y destinados al consumo final o a su utilización por otras entidades.

Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.

360. Subproductos A.
361. Subproductos B.
365. Residuos A.

366. Residuos B.
368. Materiales recuperados A.
369. Materiales recuperados B.

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS.

390. Deterioro de valor de los bienes destinados a la actividad.
391. Deterioro de valor de las materias primas.
392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
393. Deterioro de valor de los productos en curso.
394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
395. Deterioro de valor de los productos terminados.
396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.

b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

GRUPO 4

Acreedores y deudores por operaciones de la actividad

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en las actividades de la entidad, tanto la actividad propia como la actividad mercantil, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de «Préstamos y partidas a cobrar» y «Débitos y partidas a pagar», respectivamente.

b) Si los activos financieros y pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

c) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en las categorías de «Activos financieros mantenidos para negociar» u «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», así como en la de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

d) Una cuenta que recoja acreedores o deudores por operaciones comerciales que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o se abonará,

respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.
401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403. Proveedores, entidades del grupo.
404. Proveedores, entidades asociadas.
405. Proveedores, otras partes vinculadas.
406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407. Anticipos a proveedores.

400. Proveedores.

Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.

a_2) Por los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.

a_3) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.

b_4) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la entidad por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.

b_5) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.

b_6) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.

a_2) Cuando la entidad acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. Proveedores, entidades del grupo.

Deudas con las entidades del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. Proveedores, entidades asociadas.

Deudas con las entidades multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

405. Proveedores, otras partes vinculadas.

Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.
Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.
b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.
b_2) Por el importe de los envases y embalajes que la entidad decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. Anticipos a proveedores.

Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.
Cuando estas entregas se efectúen a entidades del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.
Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe «Existencias».
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.
411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
412. Beneficiarios, acreedores.
419. Acreedores por operaciones en común.

Cuando los acreedores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

a_2) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.

a_2) Cuando la entidad acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

412. Beneficiarios, acreedores.

Deudas contraídas por la entidad como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acuerde la concesión de las ayudas y asignaciones, con cargo, generalmente, a las cuentas 650 ó 651.

b) Se cargará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de la deuda con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por los importes a reintegrar por los beneficiarios por incumplimiento de las condiciones exigidas al otorgar las ayudas y asignaciones o por cualquier otras causa que motive su devolución con abono a la cuenta 728.

419. Acreedores por operaciones en común.

Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por las aportaciones recibidas por la entidad como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.

a_3) Por la pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.

b) Se cargará:

b_1) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.

b_3) Por el beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

43. CLIENTES.

430. Clientes.
431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
432. Clientes, operaciones de «factoring».
433. Clientes, entidades del grupo.
434. Clientes, entidades asociadas.
435. Clientes, otras partes vinculadas.
436. Clientes de dudoso cobro.
437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
438. Anticipos de clientes.
430. Clientes.

Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la entidad, siempre que constituyan una actividad mercantil principal.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a_2) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.

a_3) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente, con cargo a la cuenta 431.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b_4) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

b_5) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.

b_6) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.

b_7) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.

b_8) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.

b_9) Por la cesión, de los derechos de cobro en operaciones de «factoring» en las que la entidad continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a_2) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

b_1) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b_3) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

432. Clientes, operaciones de «factoring».

Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de «factoring», salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

b_1) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. Clientes, entidades del grupo.

Créditos con las entidades del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. Clientes, entidades asociadas.

Créditos con las entidades multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. Clientes, otras partes vinculadas.

Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. Clientes de dudoso cobro.

Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro, en los que concurran circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 ó 432.

b) Se abonará:

b_1) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 655.

b_2) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 655 por lo que resultara incobrable.

437. Envases y embalajes a devolver por clientes.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.

b) Se cargará:

b_1) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.

b_2) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. Anticipos de clientes.

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por entidades del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.

b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS.

440. Deudores.
441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
446. Deudores de dudoso cobro.
447. Usuarios, deudores.
448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.
449. Deudores por operaciones en común.

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. Deudores.

Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de la actividad no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la actividad concedidos a la entidad, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros

activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a_2) Por la donación o legado a la actividad concedido, con abono a cuentas del subgrupo 74.

a_3) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b_4) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a_2) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptado por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.

b) Se abonará:

b_1) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b_3) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

446. Deudores de dudoso cobro.

Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurran circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

447. Usuarios, deudores.

Créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la entrega de bienes o la prestación de servicios con abono a la cuenta 721.
b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Créditos con patrocinadores, afiliados y otros por las cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad, en particular las donaciones y legados.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades a percibir con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 13, 17 y 72.
b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

449. Deudores por operaciones en común.

Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.
Figurará en el activo del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las aportaciones realizadas por la entidad como partícipe no gestor, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.
a_3) Por el beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

b) Se abonará:

b_1) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.
b_3) Por la pérdida que corresponda a la entidad como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.
464. Entregas para gastos a justificar.
465. Remuneraciones pendientes de pago.
466. Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago.

Saldos con personas que prestan sus servicios a la entidad o con las entidades con las que se instrumentan los compromisos de retribución post-empleo, y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. Anticipos de remuneraciones.

Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la entidad.

Cualesquiera otros anticipos que tengan la consideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

464. Entregas para gastos a justificar.

Cantidades entregadas al personal o directivos de la entidad para su posterior justificación.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al justificar las entregas, con cargo a cuentas del grupo 6 que correspondan, y en caso de sobrante a cuentas del subgrupo 57.

465. Remuneraciones pendientes de pago.

Débitos de la entidad al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.
b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

466. Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago.

Importes pendientes de pago a una entidad separada por retribuciones a largo plazo al personal, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, que tengan el carácter de aportación definida, de acuerdo con los términos establecidos en las normas de registro y valoración.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los importes devengados y no pagados, con cargo a la cuenta 643.
b) Se cargará cuando se paguen las contribuciones pendientes con abono a cuentas del subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (artículo 12 de la Ley de Subvenciones).
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472. Hacienda Pública, IVA soportado.
473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474. Activos por impuesto diferido.

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
4757. Hacienda Pública acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (artículo 12 Ley de Subvenciones).
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.
470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.
Figurará en el activo del balance.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada periodo de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.
b) Se abonará:

b_1) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.
b_2) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (artículo 12 Ley de Subvenciones).

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas en las que la entidad actúa como colaboradora.

a) Se cargará por las entregas que realice la entidad a los entes destinatarios finales de las subvenciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con cargo a la cuenta 4757.

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 172, 740 o cuentas del subgrupo 94.
b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a_1) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.
a_2) Por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con abono, a la cuenta 6300 o, en su caso, a la cuenta 8300.
a_3) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

Créditos a favor de la entidad, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.
Figurará en el activo del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.
a_2) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.
b) Se abonará:

b_1) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del periodo de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.
b_2) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.
c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Cantidades retenidas a la entidad y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.
b) Se abonará:

b_1) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con cargo a la cuenta 6300 o, en su caso, a la cuenta 8300.
b_2) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la entidad, con cargo a la cuenta 4709.

474. Activos por impuesto diferido.

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el activo no corriente del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

a) Se cargará:

a_1) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a_2) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles que surja en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono a la cuenta 8301.

a_3) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

a_4) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono, a la cuenta 838.

b) Se abonará:

b_1) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b_2) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles originadas en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 833.

b_3) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.

b_4) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 8301.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

a) Se cargará:

a_1) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a_2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b_1) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b_2) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

a) Se cargará:

a_1) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a_2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b_1) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b_2) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la entidad es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.
Figurará en el pasivo del balance.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar cada periodo de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.
b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 o 6.
b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a la cuenta 8300.
b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (artículo 12 Ley 50/2002).

Deudas con la Hacienda Pública por razón de subvenciones recibidas para la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios.

a) Se abonará a la recepción de la subvención concedida con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará:

b_1) Por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con abono a la cuenta 4707.
$b_{2)}$ Por el reintegro, en su caso, a la Hacienda Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a las cuentas 172 ó 522.
b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por las cuotas que le corresponden a la entidad, con cargo a la cuenta 642.

a_2) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la entidad, con cargo a la cuenta 465 ó 640.

b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.

b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del periodo de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.

c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

a_2) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 8301.

a_3) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

a_4) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 833.

b) Se cargará:

b_1) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b_2) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono, a la cuenta 838.

b_3) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

b_4) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originado en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono a la cuenta 8301.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.
485. Ingresos anticipados.

480. Gastos anticipados.

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.
b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

485. Ingresos anticipados.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.
b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.
493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades del grupo.
4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades asociadas.
4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con otras partes vinculadas.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
499. Provisiones por operaciones de la actividad.

4994. Provisión por contratos onerosos.
4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones de la actividad debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo, la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.

Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones de la actividad, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad.
Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.
b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.

2. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.
b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Correcciones por deterioro de valor de los créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad propia de la entidad, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan las correcciones valorativas para estos créditos.
Figurarán en el activo del balance compensado las cuentas 447 y 448.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. Provisiones por operaciones de la actividad.

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de operaciones de la actividad de la entidad.
Figurarán en el pasivo del balance.
Las provisiones para operaciones de la actividad cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones a largo plazo».

4994. Provisión por contratos onerosos.

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, si la entidad opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.

b_2) Si la entidad opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

GRUPO 5

Cuentas financieras

Instrumentos financieros por operaciones ajenas a la actividad, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.

b) Los activos financieros y los pasivos financieros que de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración de las cuentas anuales, se clasifiquen, respectivamente, en las categorías de «Activos financieros mantenidos para negociar» y «Pasivos financieros mantenidos para negociar», con carácter general estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros y pasivos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos o se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo o pasivo financiero híbrido a corto plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta del grupo 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a corto plazo.

e) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en las categorías de «Activos financieros mantenidos para negociar» u «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», así como en la de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos o activos incluidos en este grupo que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
509. Valores negociables amortizados.

Financiación ajena instrumentada en valores, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 17.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

Obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.

b) Se cargará:

b_1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b_2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. Valores negociables amortizados.

Deudas por valores negociables amortizados.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.
b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.
5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.
5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo.
5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades asociadas.
5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

5133. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
5134. Otras deudas a corto plazo con entidades asociadas.
5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

5143. Intereses a corto plazo de deudas, entidades del grupo.
5144. Intereses a corto plazo de deudas, entidades asociadas.
5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 ó 52, las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deudas se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.
La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125.

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145.

El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargarán:

b_1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b_2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208. Deudas por efectos descontados.
5209. Deudas por operaciones de «factoring».

521. Deudas a corto plazo.
522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525. Efectos a pagar a corto plazo.
527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528. Intereses a corto plazo de deudas.
529. Provisiones a corto plazo.

5290. Provisión a corto plazo por retribuciones al personal.
5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
5296. Provisión a corto plazo para reestructuraciones.

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas,. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.

Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

a) Se abonará:

a_1) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

a) Se abonará:

a_1) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. Deudas por efectos descontados.

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.

a) Se abonará:

a_1) Al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.

b_2) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de «factoring».

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

a) Se abonará:

a_1) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.

b_2) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

521. Deudas a corto plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, entidades o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b_1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b_2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 940, 941 o 942 o a cuentas del subgrupo 74.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.

b_2) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. Efectos a pagar a corto plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. Intereses a corto plazo de deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
b) Se cargará:

b_1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b_2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

529. Provisiones a corto plazo.

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.
El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5303. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5304. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5323. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5324. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo.
5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades asociadas.
5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

5343. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
5344. Intereses a corto plazo de créditos a entidades asociadas.
5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

5353. Dividendo a cobrar de entidades del grupo.
5354. Dividendo a cobrar de entidades asociadas.
5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo.

5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades asociadas.

5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio) cuando la entidad tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -con o sin cotización en un mercado regulado- de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo/en entidades asociadas.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a_2) En su caso, en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos imputados directamente a patrimonio neto, con abono a las cuentas 991 ó 992.

b) Se abonarán:

b_1) En su caso, por el importe del deterioro estimado, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos imputados directamente a patrimonio neto, con cargo a las cuentas 891 u 892.

b_2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a_2) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b_1) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b_2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargarán cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán.

a_1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonarán:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonarán:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en entidades vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo.

Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento, cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 26.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en entidades de responsabilidad limitada- de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.

a_2) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b_1) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b_2) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

542. Créditos a corto plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capital, reintegrables o no, concedidas a la entidad, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 ó 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. Créditos a corto plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. Dividendo a cobrar.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. Imposiciones a corto plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

5523. Cuenta corriente con entidades del grupo.

5524. Cuenta corriente con entidades asociadas.

5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.

553. Cuentas corrientes en fusiones.

5530. Cuenta corriente con la entidad disuelta.
5531. Cuenta corriente con la sociedad absorbente o de nueva creación.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de entidades y comunidades de bienes.
555. Partidas pendientes de aplicación.
556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.
559. Derivados financieros a corto plazo.

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.
5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

Cuenta corriente de efectivo con patronos y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

Cuentas corrientes de efectivo con cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea patrono, Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

553. Cuentas corrientes en fusiones.

Cuentas corrientes para registrar el traspaso del patrimonio, la entrega de contraprestación y las correspondientes variaciones en patrimonio neto de las entidades que intervienen en las operaciones de fusión.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5530. Cuenta corriente con la entidad disuelta.

Cuenta corriente de la entidad absorbente de nueva creación.

a) Se abonará en el momento de la recepción del traspaso de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

b) Se cargará en el momento en el que se produzca el aumento de los fondos propios, con abono a las correspondiente cuentas del subgrupo 10.

5531. Cuenta corriente con la entidad absorbente o de nueva creación.

Cuenta corriente de las entidades que se extinguen en una fusión.

a) Se cargará en el momento del traspaso a la entidad absorbente o de nueva creación de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

b) Se abonará, una vez extinguida la entidad, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la entidad que se extingue.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de entidades y comunidades de bienes.

Recoge los movimientos con las uniones temporales de entidades y comunidades de bienes en las que participe la entidad, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de entidades, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la entidad, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.

b) Se abonará por las recepciones a favor de la entidad, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. Partidas pendientes de aplicación.

Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos, 25, 26, 53 ó 54.

b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.

Dotación fundacional o fondo social, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los fundadores o asociados.

Se desglosarán con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a las cuentas 103 y 104 según corresponda.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

559. Derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta

cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará:

a_1) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 7630.

b) Se abonará:

b_1) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 6630.

b_2) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b_1) Se cargará por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riego cubierto por su valor razonable.

b_2) Se abonará:

i) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a una cuenta que se imputará en la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o asuma el pasivo cubiertos, con cargo a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará:

a_1) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 6630.

b) Se cargará:

b_1) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 7630.

b_2) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b_1) Se cargará:

i) Por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyen las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o se asuma el pasivo cubiertos, con abono a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

b_2) Se abonará por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.
561. Depósitos recibidos a corto plazo.
565. Fianzas constituidas a corto plazo.
566. Depósitos constituidos a corto plazo.
567. Intereses pagados por anticipado.
568. Intereses cobrados por anticipado.
569. Garantías financieras a corto plazo.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos y garantías financieras concedidas, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas, depósitos y garantías financieras a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 27.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b_1) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará:

b_1) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. Intereses pagados por anticipado.

Intereses pagados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.
b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Intereses cobrados por anticipado.

Intereses cobrados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.
b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

569. Garantías financieras a corto plazo.

Garantías financieras concedidas por la entidad a plazo no superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en la cuenta 529.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b_1) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.
b_2) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

57. TESORERÍA.

570. Caja, euros.
571. Caja, moneda extranjera.
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

570/571. Caja, ...

Disponibilidades de medios líquidos en caja.
Figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. Bancos e instituciones de crédito...

Saldos a favor de la entidad, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiendo por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.
Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.
Figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.
b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS.

580. Inmovilizado.
581. Inversiones con personas y entidades vinculadas.
582. Inversiones financieras.
583. Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
584. Otros activos.
585. Provisiones.
586. Deudas con características especiales.
587. Deudas con personas y entidades vinculadas.
588. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
589. Otros pasivos.

Activos no corrientes con carácter individual, así como otros activos y pasivos no corrientes o corrientes incluidos en un grupo enajenable de elementos, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.

580/584.

Estas cuentas figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

a_2) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

a_3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 960, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con abono a la cuenta 768.

a_4) En su caso, por el ingreso financiero devengado, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 76.

b) Se abonarán:

b_1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente o grupo enajenable de elementos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta del subgrupo 67 que corresponda a la naturaleza del activo.

b_2) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b_3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 860, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con cargo a la cuenta 668.

b_4) Si el activo no corriente o grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

585/589.

Estas cuentas figurarán en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonarán:

a_1) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

a_2) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

a_3) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 66.

b) Se cargarán:

b_1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del grupo enajenable de elementos.

b_2) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b_3) Si el grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

59. DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO Y DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades asociadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.
599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

Expresión contable de correcciones de valor motivadas por pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.

En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en partes vinculadas.

5933/5934.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, que deba imputarse a la cuenta de resultados de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b_2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b_2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.

b_2) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.

Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en activos no corrientes mantenidos para la venta o en activos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 69.

b) Se cargará:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 79.

b_2) Cuando se enajene el activo o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 58.

GRUPO 6

Compras y gastos

Gastos que tienen su origen en el aprovisionamiento de bienes destinados a la actividad, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS.

600. Compras de bienes destinados a la actividad.
601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.
606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
607. Trabajos realizados por otras entidades.
608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
609. «Rappels» por compras.

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. Compras de...

Aprovisionamiento de la entidad de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la entidad, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

Descuentos y asimilados que le concedan a la entidad sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. «Rappels» por compras.

Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.
611. Variación de existencias de materias primas.
612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (bienes destinados a la actividad, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621. Arrendamientos y cánones.
622. Reparaciones y conservación.
623. Servicios de profesionales independientes.
624. Transportes.
625. Primas de seguros.
626. Servicios bancarios y similares.
627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628. Suministros.
629. Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras entidades.

621. Arrendamientos y cánones.

Arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la entidad.

Cánones.

Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

622. Reparaciones y conservación.

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

623. Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes.

Transportes a cargo de la entidad realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros.

Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la entidad y las de naturaleza financiera.

626. Servicios bancarios y similares.

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

628. Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Otros servicios.

Los no comprendidos en las cuentas anteriores.
En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la entidad, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS.

630. Impuesto sobre beneficios.

6300. Impuesto corriente.
6301. Impuesto diferido.

631. Otros tributos.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

636. Devolución de impuestos.
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

630. Impuesto sobre beneficios.

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio., salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6300. Impuesto corriente.

a) Se cargará:

a_1) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.

a_2) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

b) Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo a la cuenta 4709.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono a la cuenta 129.

6301. Impuesto diferido.

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

a_2) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.

a_3) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

a_4) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 834.

a_5) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 835.

a_6) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.

a_7) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 8301.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.

b_2) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

b_3) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imponibles de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

b_4) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 836.

b_5) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 837.

b_6) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.

b_7) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 8301.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. Otros tributos.

Importe de los tributos de los que la entidad es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 600/602 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Se cargará:

a_1) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a_2) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.

a_3) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.

a_4) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

6341/6342. Ajustes negativos en IVA...

Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. Devolución de impuestos.

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la entidad como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a_2) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

a_3) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.

a_4) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

6391/6392. Ajustes positivos en IVA.

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.

b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

64. GASTOS DE PERSONAL.

640. Sueldos y salarios.
641. Indemnizaciones.
642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida.
644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.

6440. Contribuciones anuales.
6442. Otros costes.

649. Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la entidad y los demás gastos de carácter social.

640. Sueldos y salarios.

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la entidad.

Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:

a_1) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.

a_3) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 264, 460 y 544 según proceda.

a_4) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

641. Indemnizaciones.

Cantidades que se entregan al personal de la entidad para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 14, 46, 47 ó 57.

642. Seguridad Social a cargo de la entidad.

Cuotas de la entidad a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida.

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la entidad, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, que se articulen a través de un sistema de aportación definida.

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de las contribuciones anuales a planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la entidad satisfechas en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el importe de las primas devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 466.

644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la entidad, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, que se articulen a través de un sistema de prestación definida.

6440. Contribuciones anuales.

Importe de la contribución anual al sistema de prestación definida.

Se cargará por el importe del coste del servicio del ejercicio corriente relacionado con planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la entidad, satisfechas en efectivo, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 140.

6442. Otros costes.

Importe de los costes imputados a la cuenta de resultados por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida o por una mejora de las condiciones del mismo.

Se cargará por el importe que proceda de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración aplicable a estos planes de retribuciones a largo plazo, con abono a la cuenta 140.

649. Otros gastos sociales.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la entidad.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en mercaderías u otros productos.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

650. Ayudas monetarias.
651. Ayudas no monetarias.
653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido (gestor).
6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Gastos por ayudas monetarias y no monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propias de la entidad, así como otros gastos de gestión de la misma.

650. Ayudas monetarias.

Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También se recoge el importe de las prestaciones de carácter monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Esta cuenta podrá desarrollase a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

Se citan a título indicativo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social y atención sanitaria.

Se cargará por el importe de las ayudas concedidas, con abono a la cuenta 412 o cuentas del subgrupo 57.

651. Ayudas no monetarias.

Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También recoge el importe de las prestaciones de carácter no monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 650.

Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor en libros del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un período igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor en libros del activo.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.

Gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad; se citan a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

Se cargará por el importe de los gastos producidos con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.

Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Se cargará por el importe de los gastos a reembolsar con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.

Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a una cuenta de los grupos 43 y 44.

656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido.

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6560 la entidad gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6560 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6561. Pérdida soportada.

Pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Se cargará por el importe del reintegro con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4 o del subgrupo 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66. GASTOS FINANCIEROS.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
661. Intereses de obligaciones y bonos.
662. Intereses de deudas.
663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

6630. Pérdidas de cartera de negociación.
6631. Pérdidas de designados por la entidad.
6632. Pérdidas de disponibles para la venta.
6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.
667. Pérdidas de créditos.
668. Diferencias negativas de cambio.
669. Otros gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. Intereses de obligaciones y bonos.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos los costes asociados a la transacción.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. Intereses de deudas.

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6630. Pérdidas de cartera de negociación.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar» o «Pasivos financieros mantenidos para negociar».

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

6631. Pérdidas de designados por la entidad.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 6630.

6632. Pérdidas de disponibles para la venta.

Pérdidas originadas por la baja, enajenación o cancelación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta».

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 902.

6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

Pérdidas originadas en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la entidad no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se cargará por la transferencia a la cuenta de resultados del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 912.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».

Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 ó 5209.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 y 54.

667. Pérdidas de créditos.

Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 y 54.

668. Diferencias negativas de cambio.

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se cargará:

a_1) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.

a_2) En el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión negativa, con abono a la cuenta 921.

a_3) Por la transferencia a la cuenta de resultados del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero, con abono a la cuenta 913.

a_4) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. Otros gastos financieros.

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.

Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.

6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.

6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

678. Gastos excepcionales.

670/671/672. Pérdidas procedentes del inmovilizado...

Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material, bienes de Patrimonio Histórico o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan o a la cuenta 580.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/6734/6735.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 25 o a la cuenta 581.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.

Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

678. Gastos excepcionales.

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6 o del grupo 8.

A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

680. Amortización del inmovilizado intangible.
681. Amortización del inmovilizado material.
682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

680/681/682. Amortización de...

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693. Pérdidas por deterioro de existencias.
694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

690/691/692. Pérdidas por deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material, bienes de Patrimonio Histórico y las inversiones inmobiliarias. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión.

Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a la cuenta 204 o a las cuentas 290, 291 y 292, según proceda.

693. Pérdidas por deterioro de existencias.

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39 o a la cuenta 599.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490, 493 ó 599.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

Dotación realizada por la entidad para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de operaciones de su actividad, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones de la actividad.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 25 y 26 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 2505, 260, 294, 295, 297, 599 o a cuentas del grupo 9.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 25 y 26 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295, 298 ó 599.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594, 597, 599 o a cuentas del grupo 9.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595, 598 ó 599.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

Ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETCÉTERA.

700. Ventas de mercaderías.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos semiterminados.

703. Ventas de subproductos y residuos.
704. Ventas de envases y embalajes.
705. Prestaciones de servicios.
706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
709. «Rappels» sobre ventas.

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. Ventas de...

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la entidad, mediante precio.
Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 ó 57.

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

709. «Rappels» sobre ventas.

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

710. Variación de existencias de productos en curso.
711. Variación de existencias de productos semiterminados.
712. Variación de existencias de productos terminados.
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

710/713. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).
Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34,

35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD.

720. Cuotas de asociados y afiliados.
721. Cuotas de usuarios.
722. Promociones para captación de recursos.
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.
728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Ingresos obtenidos de la actividad propia de la entidad.

720. Cuotas de asociados y afiliados.

Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.
Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

721. Cuotas de usuarios.

Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.
Se citan a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como las derivadas de entregas de bienes, prestaciones sociales o asistenciales.
Su movimiento es análogo al señalado en la cuenta 720.

722. Promociones para captación de recursos.

Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro o más cifras para campañas y modalidades diferentes.
Se abonará por el importe de los ingresos con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su devolución.
Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 41 ó 57.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras entidades con finalidad de investigación y desarrollo.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.

Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 ó 206.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.

Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.
745 Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.
746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.
747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.
748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

Importes que deben ser imputados al excedente del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados. La entidad abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias, para reflejar las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.

Importes recibidos de las Administraciones Públicas, entidades o particulares, al objeto, por lo general, de financiar los gastos ordinarios de funcionamiento de la entidad.
Se abonará por el importe concedido con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

745. Subvenciones de capital transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de las subvenciones de capital.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 840.

746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de las donaciones y legados de capital.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 840.

747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de otras donaciones y legados.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 842.

748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de otras subvenciones.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 842.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).
7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.
753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
754. Ingresos por comisiones.
755. Ingresos por servicios al personal.
759. Ingresos por servicios diversos.

Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida.

Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7510 la entidad gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

7511. Beneficio atribuido.

Beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. Ingresos por arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. Ingresos por comisiones.

Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la entidad, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. Ingresos por servicios al personal.

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la entidad a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. Ingresos por servicios diversos.

Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras entidades o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
761. Ingresos de valores representativos de deuda.
762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos a largo plazo.
7621. Ingresos de créditos a corto plazo.

763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

7630. Beneficios de cartera de negociación.
7631. Beneficios de designados por la entidad.

7632. Beneficios de disponibles para la venta.
7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo.
768. Diferencias positivas de cambio.
769. Otros ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Rentas a favor de la entidad, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.
Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

Intereses de valores de renta fija a favor de la entidad, devengados en el ejercicio.
Se abonará:

a) Al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.
b) Por el reconocimiento en la cuenta de resultados, a lo largo de su vida residual, del saldo positivo acumulado en el patrimonio neto de un activo financiero disponible para la venta que se haya reclasificado como inversión mantenida hasta el vencimiento en los términos establecidos en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 802.

762. Ingresos de créditos.

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.
Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 27, 43, 44, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidos los que se produzcan con ocasión de su reclasificación.
Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

7630. Beneficios de cartera de negociación.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar» o «Pasivos financieros mantenidos para negociar».
Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7631. Beneficios de designados por la entidad.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio».
Su movimiento es análogo al de la cuenta 7630.

7632. Beneficios de disponibles para la venta.

Beneficios originados por la baja o enajenación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta».
Se abonará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del instrumento financiero, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 802.

7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.

Beneficios originados en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la entidad no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se abonará por la transferencia a la cuenta de resultados del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 812.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.

Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo.

Importe del rendimiento esperado de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones de la entidad por retribuciones a largo plazo de prestación definida o de los derechos de reembolso destinados a cancelar dichas obligaciones.

Se abonará por el rendimiento positivo esperado, con cargo a las cuentas 140 ó 267.

768. Diferencias positivas de cambio.

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se abonará:

a_1) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.

a_2) En el momento de la baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión positiva, con cargo a la cuenta 821.

a_3) Por la transferencia a la cuenta de resultados del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero, con cargo a la cuenta 813.

a_4) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. Otros ingresos financieros.

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.

7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.

7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

778. Ingresos excepcionales.

770/771/772. Beneficios procedentes del inmovilizado ...

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del valor razonable de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, sobre el coste de la combinación de negocios.

Se abonará, por dicho importe con cargo a las correspondientes cuentas de los grupos 2, 3, 4 y 5.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.

Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

778. Ingresos excepcionales.

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7 o del grupo 9.

Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.

793. Reversión del deterioro de existencias.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

795. Exceso de provisiones.

7950. Exceso de provisión por retribuciones a largo plazo al personal.

7951. Exceso de provisión para impuestos.

7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.

7954. Exceso de provisión por operaciones de la actividad.

79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.

79549. Exceso de provisión para otras operaciones de la actividad.

7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.

7956. Exceso de provisión para reestructuraciones.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado ...

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material, bienes del Patrimonio Histórico y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291, 292, 293 ó 599.

793. Reversión del deterioro de existencias.

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39 o a la cuenta 599.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490,493 ó 599.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. Exceso de provisiones.

7950/7951/7952/7954/7955/7956/.

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 ó 529.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 25 y 26 o, en su caso, del subgrupo 58, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 297 ó 599.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 25 y 26.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295, 298 ó 599.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 597 ó 599.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595, 598 ó 599.

GRUPO 8

Gastos imputados al patrimonio neto

80. GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con abono a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 7632.
a_2) En caso de reclasificación a una inversión mantenida hasta el vencimiento, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto que se reconoce en la cuenta de resultados, a lo largo de su vida residual, como un incremento de los ingresos financieros en los términos establecidos en la norma de registro y valoración, con abono a la cuenta 761.
a_3) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Contabilidad, por las variaciones de valor positivas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 7632.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.
811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.
812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.
813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado negativo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con abono, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la cobertura que se determine eficaz, con abono, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1341.

812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un activo

financiero o pasivo financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al excedente del ejercicio, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluya la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a_2) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

$a_{3)}$ Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a_4) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al excedente, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a_5) Por el importe de la ganancia directamente reconocida en el patrimonio neto, si la entidad no espera que la transacción prevista tenga lugar, con abono a la cuenta 7633.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la venta o disposición por otra vía de la inversión neta en un negocio en el extranjero, por el importe del beneficio del instrumento de cobertura imputado directamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 768.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1341.

82. GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

820. Diferencias de conversión negativas.
821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.
820. Diferencias de conversión negativas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el efecto neto deudor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas que representan dichos activos y pasivos.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con abono a la cuenta 768.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

83. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

830. Impuesto sobre beneficios.

8300. Impuesto corriente.
8301. Impuesto diferido.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.
835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.
836. Transferencia de diferencias permanentes.
837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
830. Impuesto sobre beneficios.

8300. Impuesto corriente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la cuota a ingresar asociada a los ingresos imputados al patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.
a_2) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, asociados a los ingresos imputados al patrimonio neto, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

b) Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo, a la cuenta 4709.
c) Al cierre del ejercicio, se cargará o abonará, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

8301. Impuesto diferido.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el impuesto diferido asociado a los ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.
a_2) En el momento en que se produzca la transferencia a resultados del importe negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4740.
a_3) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 6301.

b) Se abonará:

b_1) Por el impuesto diferido asociado a los gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 4740.
b_2) En el momento en que se produzca la transferencia a resultados del importe positivo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 479.
b_3) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 6301.

c) Al cierre del ejercicio, se cargará o abonará, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, siempre y cuando dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.
a_2) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.
b) Al cierre del ejercicio, se cargará con abono a la cuenta 137.

835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta 834.

836. Transferencia de diferencias permanentes.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.
b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a la cuenta 137.

837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta 836.

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, siempre que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.
a_2) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Al cierre del cierre del ejercicio, se abonará con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital.
841. Transferencia de donaciones y legados de capital.
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados.

840/841. Transferencia de…

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán, en el momento de la imputación a la cuenta de resultados de la subvención recibida, con abono a la cuenta 745 ó 746.
b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 130 ó 131, según corresponda.

842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la imputación a la cuenta de resultados de la subvención recibida, con abono a la cuenta 747 ó 748.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 132.

85. GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.

850. Pérdidas actuariales.
851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

850. Pérdidas actuariales.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio por la pérdida actuarial producida por el incremento en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida o bien por la disminución en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, con abono a las cuentas 140 ó 257.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 115.

851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio por el ajuste negativo que proceda realizar por la limitación establecida en las normas de registro y valoración en los activos por retribuciones post-empleo a largo plazo al personal de prestación definida, con abono a la cuenta 140 ó 257.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 115.

86. GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono a cuentas del subgrupo 58.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136.

862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo o pasivo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono, generalmente a la cuenta 7632.
b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136.

89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS.

891. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades del grupo.
892. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades asociadas.

Las cuentas de este subgrupo recogerán las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo o asociadas, que deban imputarse directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones como de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, y las mismas hubieran

originado ajustes valorativos por aumentos de valor imputados directamente en el patrimonio neto. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración.

891/892.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos, con abono a las cuentas 250 ó 530.
b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

GRUPO 9

Ingresos imputados al patrimonio neto

90. INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
902. Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con cargo a las cuentas de los correspondientes activos financieros.
b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

902. Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 6632.
a_2) En el momento en que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 696 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.
a_3) En caso de reclasificación a una inversión mantenida hasta el vencimiento, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto que se reconoce en la cuenta de resultados a lo largo de su vida residual, con una minoración de los ingresos financieros en los términos establecidos en la norma de registro y valoración, con cargo a la cuenta 761.
a_4) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Contabilidad, por las variaciones de valor negativas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 6632.

Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo.
911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.
913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado positivo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con cargo, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.

b) Se cargará al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1340.

911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el resultado positivo en el importe de la cobertura que se determine eficaz, con cargo, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1341.

912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un activo o pasivo financiero, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al excedente del ejercicio, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a_2) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

a_3) Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a_4) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al excedente, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a_5) Por el importe de la pérdida directamente reconocida en el patrimonio neto que la entidad no espere recuperar, con cargo a la cuenta 6633.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1340.

913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento de la venta o disposición por otra vía de la inversión neta en un negocio en el extranjero, por el importe de la pérdida del instrumento de cobertura imputada directamente al patrimonio neto, con cargo a la cuenta 668.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1341.

92. INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

920. Diferencias de conversión positivas.
921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.

920. Diferencias de conversión positivas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el efecto neto acreedor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas del balance que representan dichos activos y pasivos.
b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con cargo a la cuenta 668.
b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital.
941. Ingresos de donaciones y legados de capital.
942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.

940/941/942. Ingresos de…

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán:

a_1) Por la subvención, donación o legado concedidos a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.
a_2) Por las deudas que se transforman en subvenciones donaciones o legados, con cargo a las cuentas 172 ó 522.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132, según corresponda.

95. INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.

950. Ganancias actuariales.
951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

950. Ganancias actuariales.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio por la ganancia actuarial producida por la disminución en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida o bien por el aumento en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, con cargo a las cuentas 140 ó 257.
b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 115.

951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio por el ajuste positivo que proceda realizar de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración en los activos por retribuciones post-empleo a largo plazo al personal de prestación definida, con cargo a las cuentas 140 ó 257.
b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 115.

96. INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a cuentas del subgrupo 58.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136.

962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo o pasivo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo, generalmente, a la cuenta 6632.

a_2) En el momento en que se produzca el deterioro del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 698 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136.

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.

992. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.

993. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.

994. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.

Las cuentas de este subgrupo recogerán la recuperación de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones en el patrimonio como de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. También se recogerán las transferencias a la cuenta de resultados de los citados ajustes valorativos en caso de deterioro. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración.

991/992. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo/entidades asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 250 ó 530.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

993/994 Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo/entidades asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán en el momento en que se produzca el deterioro del activo financiero, por los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 696 ó 698.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

§ 72

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 85, de 9 de abril de 2013
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2013-3736

Con la entrada en vigor del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, se pone a disposición de estos sujetos contables un marco de información financiera útil, en sintonía con el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y, en consecuencia, con las normas internacionales de información financiera, cuya aplicación sistemática permitirá que los aportantes de fondos, beneficiarios y otros interesados en la actividad desarrollada por estas entidades, puedan conocer la imagen fiel de su patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio.

Las normas de adaptación aprobadas en el año 2011, en vigor para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012, tienen la misma estructura que el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, sin perjuicio de que, por economía de medios, en su momento se considerase oportuno recoger únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que más estrechamente están relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

En coherencia con la técnica de normalización seguida, el artículo 5 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, señala que en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación, las entidades sin fines lucrativos deben aplicar el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado real decreto.

Adicionalmente, el apartado 2 del citado artículo 5, en relación con estas entidades mantiene la vigencia del que podríamos denominar modelo contable dual interno aprobado en el año 2007, al precisar que las entidades no lucrativas que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 6, 7 y 8 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, hayan optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas o, en su caso, los criterios aplicables por las microentidades allí contenidos, aplicarán dicho Plan o criterios en todo lo no modificado por las normas de adaptación.

En este contexto, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro, la disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, considerando la regulación específica aprobada.

La presente Resolución viene a dar cumplimiento al citado mandato. A tal efecto, el ICAC ha elaborado el texto refundido que se incluye como anexo I, con sometimiento, como no podía ser de otra forma, a los criterios aprobados por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, incorporando al mismo tiempo todos los criterios del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas que resultan de aplicación común a las empresas y a estos sujetos contables.

En definitiva, esta Resolución recoge íntegramente ambos textos, sin innovación alguna ni modificación de lo previsto en las citadas normas, sin perjuicio de las adaptaciones que en determinados casos han sido necesarias en función de la propia naturaleza jurídica de las entidades a las que va dirigida. En este sentido, en la labor de compilación se ha prestado especial cuidado en identificar los aspectos que si bien están contemplados en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, por ejemplo, las operaciones con instrumentos de patrimonio propio, no tienen cabida en este tipo de sujetos.

Por todo lo anterior, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, dicta la siguiente Resolución:

Norma primera. *Aprobación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.*

Se aprueba el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como anexo I a esta Resolución.

Norma segunda. *Aplicación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.*

1. Podrán aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las entidades perderán la facultad de aplicar este Plan de Contabilidad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicarlo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 10.ª *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas* contenida en la tercera parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, los citados límites deberán aplicarse a la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. En ningún caso podrán aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, las entidades que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que formen parte de un grupo de entidades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.

b) Que su moneda funcional sea distinta del euro.

3. La opción que una entidad, incluida en el ámbito de aplicación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, ejerza de seguir este Plan o el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.

4. La entidad que, cumpliendo los requisitos exigidos en los apartados anteriores, opte por la aplicación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, deberá aplicarlo de forma completa.

5. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

6. Cuando una entidad que aplique el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso serán aplicables.

Norma tercera. *Criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos.*

1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de esta norma, podrán ser aplicados por todas las entidades que habiendo optado por aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

Las entidades perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en la presente norma si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicar los criterios específicos contenidos en la presente norma si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 10.ª *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas,* contenida en la tercera parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas

Entidades sin Fines Lucrativos, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

A estos exclusivos efectos, cuando proceda considerar los criterios específicos para microentidades, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar regulados en el apartado 3 de esta norma.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. La opción que una microentidad ejerza de aplicar o no los criterios específicos contenidos en el apartado 3 siguiente, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microentidades, conforme a lo establecido en el apartado anterior.

3. Las entidades que opten por los criterios específicos de las microentidades, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

1.ª Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar.

En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero, se estará a lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar incluida en la segunda parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como un gasto en la cuenta de resultados. En su caso, en el momento de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de dicha opción.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, aplicarán los criterios de registro y valoración relativos a los arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar contenidos en la segunda parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

2.ª Préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado.

Los préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por el importe entregado o recibido, respectivamente. En su caso, los intereses de la operación se reconocerán, por el importe acordado, en la cuenta de resultados.

3.ª Deudas por ayudas concedidas en el ejercicio de la actividad propia.

Las ayudas monetarias concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto o largo plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal.

Si la concesión de la ayuda es plurianual, el pasivo también se registrará por el valor nominal del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

4.ª Impuesto sobre beneficios.

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de resultados por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

4. Las cuentas a utilizar para el registro contable de las operaciones descritas en el apartado 3 anterior serán, con carácter general, las siguientes:

a) La cuenta 621. «Arrendamientos y cánones» prevista en la cuarta parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, se desagregará en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6210. «Arrendamientos y cánones».
6211. «Arrendamientos financieros y otros».

El movimiento de la cuenta 6211 es el siguiente:

Se cargará:

Por el importe devengado por las cuotas del arrendamiento financiero y otros similares, con abono, normalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se abonará:

Con cargo a la cuenta 129.

b) La cuenta 447. «Usuarios, deudores» prevista en la cuarta parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

c) La cuenta 412. «Beneficiarios, acreedores» y la cuenta 650. «Ayudas monetarias» previstas en la cuarta parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

d) La cuenta 6300. «Impuesto corriente» prevista en la cuarta parte del Plan Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

5. Las entidades que apliquen los criterios específicos contenidos en el apartado 3 de esta norma incluirán en el apartado 2.1.a) de la memoria una mención expresa sobre la aplicación de estos criterios.

ANEXO

Plan de contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

Las cuentas anuales de una pequeña y mediana entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción del grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de este Plan. Sin perjuicio de lo anterior, estas entidades podrán incorporar en la memoria de sus cuentas anuales un estado de flujos de efectivo que se elaborará de acuerdo con lo establecido en el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

– El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.

– La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.

– El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el período por este concepto.

– La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, en la memoria se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan, lo hará con independencia del grupo de entidades al que pueda pertenecer, sin perjuicio de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Las entidades a las que van dirigidas estas normas, junto a la actividad no lucrativa, pueden realizar actividades lucrativas de carácter mercantil con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que les sea de aplicación no lo prohíba. El presente Plan tiene por objeto regular el tratamiento contable de todas las actividades realizadas por la entidad; tanto las desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación, como las actividades mercantiles que puedan realizar.

2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente el grado de cumplimiento de los objetivos fijados para la entidad en el ejercicio, derivados de los fines que persiga con su actividad.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una entidad no lucrativa en el tiempo como a las de diferentes entidades en el mismo momento y para el mismo período de tiempo, debe permitir contrastar la situación y actividad de las entidades, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades de la entidad, del papel del voluntariado, de los proyectos y programas, la contabilidad y las finanzas, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

La información financiera es útil para el proceso de toma de decisiones pero, al mismo tiempo, su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los distintos usuarios debe tener en cuenta el criterio de coste-utilidad a la hora de juzgar el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos que puede favorecer un conocimiento más detallado de los hechos.

3.º Principios contables.

La contabilidad de las entidades no lucrativas y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Entidad en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la actividad de la entidad destinada a la consecución de sus fines continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan, la entidad aplicará las normas de registro y valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, hacer entrega del patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Sin perjuicio de la aplicación del criterio del valor razonable, únicamente se contabilizarán los ingresos obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el excedente del ejercicio es positivo como negativo.

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. Importancia relativa. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos por las actividades desarrolladas.

4.º Elementos de las cuentas anuales.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

2. Pasivos: obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

3. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de resultados, son:

4. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.

5. Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.

El excedente del ejercicio es la diferencia entre los ingresos y gastos devengados en el período al que se refieren las cuentas anuales, salvo los que deban contabilizarse directamente en el patrimonio neto.

La cuenta de resultados de la entidad mostrará las variaciones en el patrimonio neto originadas en el ejercicio. En particular se presentará con el debido desglose la variación originada por el excedente del ejercicio.

5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance o la cuenta de resultados, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6.º Criterios de valoración.

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos.

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. Coste histórico o coste.

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos debidamente identificados, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal de la actividad.

2. Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;

b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y

c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a

transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La entidad deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

3. Valor neto realizable.

El valor neto realizable de un activo es el importe que la entidad puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal de la actividad, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4. Valor actual.

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5. Valor en uso.

El valor en uso de un activo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal de la actividad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo es el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición.

6. Costes de venta.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado.

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de resultados, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

8. Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros.

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigµedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el período durante el cual la entidad espera utilizar el activo amortizable en su actividad o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el período durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

11. Coste de reposición de un activo.

El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

En los activos sometidos a amortización este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias

con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la entidad.

Un activo puede remplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos, en su caso, la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.

7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados para las entidades no lucrativas los establecidos en:

a) El Código de Comercio, la restante legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo, en particular, el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y sus adaptaciones sectoriales en la medida que pueda apreciarse una identidad de razón entre la transacción o el hecho económico que deba contabilizar la entidad no lucrativa y el regulado en el ámbito mercantil.

b) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y

c) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

Normas de registro y valoración

1.ª Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.

1. Las normas de registro y valoración para pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

Si una entidad que aplica este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos realizase una operación cuyo tratamiento contable no está contemplado en este texto, habrá de remitirse a las correspondientes normas de registro y valoración contenidas en el Plan de Contabilidad de Entidades sin fines lucrativos. No obstante no se aplicará la norma de registro y valoración prevista en el Plan General de Contabilidad para activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

2. Las normas de registro y valoración de las entidades sin fines lucrativos que se formulan a continuación se fundamentan en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o en la necesidad de desarrollar determinadas operaciones que surgen de manera más frecuente en estas entidades.

3. Las normas de registro y valoración que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria, para las entidades que incluidas en el ámbito de aplicación del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, hayan optado por aplicarlo.

2.ª Inmovilizado material.

1. Definiciones.

a) Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

En ciertas ocasiones, un activo, aunque es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal. Cuando el componente o uso generador de flujos de efectivo se pueda considerar como accesorio con respecto al objetivo principal del activo como un todo, o bien no pueda operar o explotarse con independencia del resto de componentes e instalaciones integrantes del activo, éste se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

En algunos casos puede no estar claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial. En estos casos, y dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

En el supuesto de que un bien de inmovilizado que no generaba flujos de efectivo pase a ser utilizado en actividades lucrativas, desarrolladas por la propia entidad, procederá su reclasificación por el valor en libros en el momento en que exista evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro.

c) Unidad de explotación o servicio: es el grupo identificable más pequeño de activos que genera rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

2. Valoración inicial.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

2.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

2.2 Coste de producción.

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia entidad se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las

materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

2.3 Permutas.

A efectos de este Plan, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

2.3.1 Permutas de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El inmovilizado material recibido se valorará por el valor en libros del entregado a cambio más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor. El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros.

Cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.

Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable del referido bien.

A las permutas en las que se intercambien activos generadores y no generadores de flujos de efectivo les serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado siguiente.

2.3.2 Permutas de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de resultados.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la entidad afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

2.4 Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social.

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación.

3. Valoración posterior.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización

acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

3.1 Amortización.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

3.2 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3.2.1 Deterioro de valor de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A tal efecto, el valor en uso se determinará por referencia al coste de reposición.

3.2.2 Deterioro de valor de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

4. Baja.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

4.1 Baja de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

Los bienes del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos.

4.2 Baja de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

Los elementos del inmovilizado material generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

5. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación.

Las entregas o cesiones de un inmovilizado sin contraprestación, a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

Si la cesión fuese por un período inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 2 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

En el caso de terrenos calificados como bienes del inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo período de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la entidad lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la entidad para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el período de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

4.ª Inversiones inmobiliarias.

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

5.ª Inmovilizado intangible.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación y de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

1. Reconocimiento.

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior.

La entidad apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del período a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos aprovechables para la entidad.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) Investigación y desarrollo.

a1) Gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

– Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

– Tener motivos fundados del éxito técnico y de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

a2) Gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado generador de flujos de efectivo.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

– Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

– Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse

durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

d) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia entidad para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Otros inmovilizados intangibles. Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

7.ª Bienes del Patrimonio Histórico.

1. Ámbito de aplicación.

La expresión «bienes del Patrimonio Histórico» se aplica a aquellos elementos recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

2. Valoración inicial y posterior de los bienes del Patrimonio Histórico.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los bienes del Patrimonio Histórico, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación.

Las grandes reparaciones a las que deban someterse estos bienes se contabilizarán de acuerdo con el siguiente criterio:

a) En la determinación del precio de adquisición se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

b) Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Cuando los bienes del Patrimonio Histórico no se puedan valorar de forma fiable su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales. No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el balance en la partida correspondiente a su naturaleza.

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

8.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

1. Arrendamiento financiero.

1.1 Concepto.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercitará tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado. En los pagos mínimos acordados se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2 Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente, entendidas como los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable, serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre pasivos financieros.

1.3 Contabilidad del arrendador.

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 4 de la norma relativa a activos financieros.

2. Arrendamiento operativo.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de resultados.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del período de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no

variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. Arrendamientos de terrenos y edificios.

Los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terrero y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

9.ª Activos financieros.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes activos financieros:

– Efectivo y otros activos líquidos equivalentes; es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad, los depósitos bancarios a la vista y los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad;

– Créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios;

– Créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes;

– Valores representativos de deuda de otras entidades adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés;

– Instrumentos de patrimonio de otras entidades adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio;

– Derivados con valoración favorable para la entidad: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y

– Otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra entidad, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.

2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.

3. Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las transferencias de activos financieros, como los descuentos comerciales y las operaciones de «factoring».

1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un activo financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. Valoración.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Activos financieros a coste amortizado.
2. Activos financieros mantenidos para negociar.
3. Activos financieros a coste.

2.1 Activos financieros a coste amortizado.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente, los:

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros (clientes y deudores varios) que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la entidad, y

b) Otros activos financieros a coste amortizado: son aquellos activos financieros que no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial y cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable. Es decir, comprende a los créditos distintos del tráfico comercial, los valores representativos de deuda adquiridos, cotizados o no, los depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, las fianzas y depósitos constituidos, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio.

2.1.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos podrán registrarse en la cuenta de resultados en el momento de su reconocimiento inicial.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, las fianzas, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la entidad como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

No obstante lo anterior, los activos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

2.1.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero o de un grupo de activos financieros con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido

después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

En su caso, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se utilizará el valor de cotización del activo, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la entidad.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

2.2 Activos financieros mantenidos para negociar.

Se considera que un activo financiero (préstamo o crédito comercial o no, valor representativo de deuda, instrumento de patrimonio o derivado) se posee para negociar cuando:

a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo: valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo), o

b) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura. A estos efectos:

– Un contrato de garantía financiera es aquel que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

– Un derivado es designado como instrumento de cobertura para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de resultados, como puede ser la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de tipo de interés.

La entidad no podrá reclasificar un activo financiero incluido inicialmente en esta categoría a otras, salvo cuando proceda calificar a una inversión como inversión en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá reclasificar ningún activo financiero incluido en las restantes categorías previstas en esta norma, a la categoría de mantenidos para negociar.

2.2.1 Valoración inicial.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio.

Tratándose de instrumentos de patrimonio formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.2.2 Valoración posterior.

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de resultados del ejercicio.

2.3 Activos financieros a coste.

En esta categoría se clasificarán las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas se definen en la norma 10.ª de elaboración de las cuentas anuales, y los demás instrumentos de patrimonio salvo que a estos últimos les sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 anterior.

2.3.1 Valoración inicial.

Las inversiones en los instrumentos de patrimonio incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, para las participaciones en entidades del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre entidades del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

2.3.2 Valoración posterior.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio incluidos en esta categoría se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

2.3.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la entidad participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la entidad participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración,

En las inversiones en el patrimonio de entidades que no sean del grupo, multigrupo o asociadas admitidas a cotización, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se utilizará el valor de cotización del activo, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la entidad. Tratándose de inversiones no admitidas a cotización, se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración,

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

3. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de resultados. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

4. Baja de activos financieros.

La entidad dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren los derechos derivados del mismo o se haya cedido su titularidad, siempre y cuando el cedente se haya desprendido de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo (tal como las ventas en firme de activos o las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable).

En las operaciones de cesión en las que de acuerdo con lo anterior no proceda dar de baja el activo financiero (como es el caso del descuento de efectos, del «factoring con recurso», de las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés, de las cesiones de activos en las que la entidad cedente retiene el riesgo de crédito o la obligación de pagar intereses hasta que se cobre el principal al deudor), se registrará adicionalmente el pasivo financiero derivado de los importes recibidos.

10.ª Pasivos financieros.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes pasivos financieros:

– Débitos por operaciones comerciales: proveedores y acreedores varios;
– Deudas con entidades de crédito;
– Obligaciones y otros valores negociables emitidos: tales como bonos y pagarés;
– Derivados con valoración desfavorable para la entidad: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y
– Otros pasivos financieros: deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o entidades que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la entidad una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable.

1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un pasivo financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

2. Valoración.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías:

1. Pasivos financieros a coste amortizado.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.

2.1 Pasivos financieros a coste amortizado.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en el apartado 2.2 siguiente, los:

a) Débitos por operaciones comerciales (proveedores y acreedores varios): son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la entidad, y

b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

2.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la entidad cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de resultados en el momento de su reconocimiento inicial.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como las fianzas y los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

2.1.2 Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

No obstante lo anterior, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

2.2 Pasivos financieros mantenidos para negociar.

Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando sea un instrumento financiero derivado según se define en la norma sobre activos financieros, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura, según se definen en el apartado 2.2.b) de la norma relativa a activos financieros.

En ningún caso la entidad podrá reclasificar un pasivo financiero incluido inicialmente en esta categoría a la de pasivos financieros a coste amortizado, ni viceversa.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.2 de la norma relativa a activos financieros.

3. Baja de pasivos financieros.

La entidad dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará

la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada, incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

11.ª Contratos financieros particulares.

1. Activos financieros híbridos.

Los activos financieros híbridos son aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del activo híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

Los activos financieros híbridos se valorarán, inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de resultados del ejercicio. Excepcionalmente, en aquellos casos en que el valor razonable no esté a disposición de la entidad, se podrán valorar al coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

En caso de que la entidad posea activos financieros híbridos valorados por su valor razonable creará a efectos de valoración y presentación de la información la categoría «Otros activos financieros a valor razonable».

2. Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero.

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la entidad, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en relación con los derivados en las normas sobre activos y pasivos financieros, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la entidad tenga la práctica de venderlo en un período de tiempo corto e inferior al período normal del sector en que opere la entidad con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

12.ª Créditos y débitos por la actividad propia.

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a los siguientes activos y pasivos:

a) Créditos por la actividad propia: son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados.

b) Débitos por la actividad propia: son las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.

2. Valoración inicial y posterior de los créditos.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal de crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas entidades sin fines lucrativos, para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

3. Valoración inicial y posterior de los débitos.

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Si la concesión de la ayuda es plurianual, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

13.ª Existencias.

1. Valoración inicial.

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se

produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

1.2 Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

1.3 Métodos de asignación de valor.

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la entidad lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

2. Valoración posterior.

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de resultados.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de resultados.

3. Norma particular de existencias destinadas a fines propios de la entidad.

3.1 Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, se registrarán por su valor razonable.

3.2 Pérdidas por deterioro de valor.

A los efectos de calcular el deterioro de valor de estos activos, el importe neto recuperable a considerar será el mayor entre su valor neto realizable y su coste de reposición.

3.3 Entregas realizadas por las entidades sin contraprestación.

Las entregas realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

14.ª Moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta del euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y otras partidas a cobrar, los débitos y otras partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras entidades que cumplan los requisitos anteriores, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

1. Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá al euro, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del período (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

2. Valoración posterior.

2.1 Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que surjan.

2.2 Partidas no monetarias.

2.2.1 Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en euros aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una entidad participada corregido, en su caso, por las

plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

2.2.2 Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, registrándose en el resultado del ejercicio cualquier diferencia de cambio incluida en las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración.

15.ª Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la entidad, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la entidad y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

16.ª Impuestos sobre beneficios.

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, que se liquidan a partir de un resultado de la entidad calculado de acuerdo con las normas fiscales.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

2.1 Diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos y pasivos de la entidad, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo y pasivo denominada base fiscal es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Estas diferencias se producen:

a) Normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como los derivados de los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, como sucede con las subvenciones, donaciones y legados, siempre que los mismos difieran de los atribuidos a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2 Pasivos por impuesto diferido.

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Una combinación de negocios es una operación en la que una entidad adquiere el control de uno o varios negocios, según se definen en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre entidades del grupo.

2.3 Activos por impuesto diferido.

De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios, en los términos indicados en el apartado anterior, y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la entidad reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la

entidad dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la entidad dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de resultados del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

En el caso particular de una entidad en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto o el ingreso por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de resultados del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de resultados. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la entidad hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que

se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

17.ª Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas.

1. Gastos.

1.1 Criterio general de reconocimiento.

Los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. En particular, las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión.

1.2 Reglas de imputación temporal.

En ocasiones, el reconocimiento de estos gastos se difiere en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo, que permitan su consideración definitiva en la cuenta de resultados.

Dichas reglas son aplicables a los siguientes casos:

a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.

b) Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurianual.

1.3 Gastos de carácter plurianual.

Las ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

1.4 Criterios particulares aplicables a los desembolsos incurridos para la organización de eventos futuros.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1 de la presente norma, los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etcétera) se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo.

2. Ingresos.

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.

b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.

c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

18.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios.

1. Aspectos comunes.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o

servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la entidad pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la entidad debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

2. Ingresos por ventas.

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la entidad y ésta la obligación de recomprarlos, por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

19.ª Provisiones y contingencias.

1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la entidad frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la entidad relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración.

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la entidad del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

20.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

En particular, para entender cumplidas las citadas condiciones se aplicarán los siguientes criterios:

a) Las obtenidas para adquirir un activo solo se calificarán de no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo.

Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

En particular, se aplicará este criterio cuando las condiciones del otorgamiento obliguen a invertir permanentemente el importe recibido en un activo financiero, y a destinar el rendimiento de esa inversión exclusivamente al cumplimiento de los fines o actividad propia. El rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para los activos financieros.

b) Las obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Las obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, el importe recibido se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Si la entidad invierte los fondos recibidos en un activo financiero de forma transitoria a la espera de aplicarlos a su finalidad, el rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para el citado elemento patrimonial, sin perjuicio de que el rendimiento de la inversión también deba aplicarse a la finalidad para la que fue otorgada la ayuda.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse responsabilidades a la entidad por el buen fin de la ayuda recibida, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión.

2. Valoración.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido.

Las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

3. Criterios de imputación al excedente del ejercicio.

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

b) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b.1) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

b.2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance o, en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos.

b.3) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.4) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b.5) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

4. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de esta norma, en las cesiones de bienes y servicios a título gratuito que a continuación se detallan se aplicarán los siguientes criterios.

4.1 Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3 de esta norma.

El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo.

Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión –incluido el período de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a su vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la entidad edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el cedente o en la entidad.

4.2 Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.

Si junto al terreno se cede una construcción el tratamiento contable será el descrito en el apartado 4.1 de la presente norma. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

4.3 Cesión del inmueble de forma gratuita por un período de un año prorrogable por períodos iguales, o por tiempo indefinido.

Si la cesión se pacta por un período de un año, renovable por períodos iguales, o por un período indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado 4.2. En el supuesto de cesiones por un período indefinido se aplicará un tratamiento similar.

4.4 Servicios recibidos sin contraprestación.

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

21.ª Negocios conjuntos.

1. Ámbito de aplicación.

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de negocios conjuntos.

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una entidad ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

a1) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a2) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o entidades controladas de forma conjunta.

2.1 Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de resultados la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos deban ser imputados a la cuenta de resultados. De igual manera se reflejarán en la cuenta de resultados, las variaciones patrimoniales correspondientes a la parte proporcional de los importes de las partidas de negocio conjunto que le corresponda, en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

En su caso, en el estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

2.2 Entidades controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.3 de la norma relativa a activos financieros.

22.ª Operaciones entre entidades del grupo.

1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 10.ª de elaboración de las cuentas anuales contenida en la tercera parte de este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos.

Las operaciones entre entidades del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las entidades del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, los elementos objeto de la transacción afectos a la actividad mercantil, se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

Las operaciones afectas a la actividad propia se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado.

2. Normas particulares.

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o participes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una entidad que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

En las aportaciones no dinerarias a una entidad del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados.

23.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos,

el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la entidad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de resultados del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

24.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la entidad o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

TERCERA PARTE

Cuentas anuales

I. Normas de elaboración de las cuentas anuales

1.ª Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad.

La memoria completa amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad.

Cuando se opte por aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria. Sin perjuicio de lo anterior, estas entidades podrán incorporar en la memoria de sus cuentas anuales un estado de flujos de efectivo, que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan de Contabilidad de Entidades sin fines lucrativos.

2.ª Formulación de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad, quien responderá de su veracidad. El plazo de formulación y aprobación será como máximo de seis meses, a contar desde el cierre del ejercicio. No obstante, en caso de que se sometan a auditoría, las cuentas anuales habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

La formulación y aprobación de las cuentas anuales y, en su caso, la posterior revisión por el órgano competente, seguirá el régimen previsto en la correspondiente norma reguladora del régimen jurídico de la entidad. A estos efectos, las cuentas anuales deberán ser firmadas por todas las personas que tengan conferida la facultad para ello, y si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa en cada uno de los documentos en que falte. En todo caso las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado.

3. El balance, la cuenta de resultados, y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros.

3.ª Estructura de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales de las entidades que apliquen este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos se adaptarán a los modelos para pequeñas y medianas entidades.

2. El contenido de la memoria que se incluye en esta tercera parte del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, tiene carácter de información mínima a cumplimentar por las entidades que puedan utilizarla. Adicionalmente, siempre que dichas entidades realicen operaciones cuya información en memoria esté regulada en los modelos normal o abreviado de las cuentas anuales incluidos en la tercera parte del Plan de Contabilidad de Entidades sin fines lucrativos o del Plan General de Contabilidad, habrán de incluir dicha información en su memoria. Entre estas transacciones pueden mencionarse: coberturas contables, la adquisición de un negocio e información sobre el medio ambiente, entre otras.

3. Las entidades sin fines lucrativos que opten por la aplicación de los criterios de las microentidades, elaborarán el balance y la cuenta de resultados ajustándose a los modelos para pequeñas y medianas entidades considerando las precisiones que se indican en estos últimos. La memoria de estas microentidades se ajustará al modelo simplificado incluido en esta tercera parte.

4.ª Normas comunes al balance y la cuenta de resultados.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance y la cuenta de resultados se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

3. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos recogidos en este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, o de letras en la cuenta de resultados, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

7. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

8. Los créditos y deudas con entidades del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a entidades del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a entidades asociadas también se incluirán las relaciones con entidades multigrupo.

9. Las entidades que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos de este Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin fines lucrativos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

5.ª Balance.

El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, se formulará teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) El activo corriente comprenderá:

– Los activos que la entidad espera vender, consumir o realizar en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo, en particular, los bienes del Patrimonio Histórico, se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la entidad no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la entidad tenga en ese momento el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la entidad tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la entidad pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en las normas de registro y valoración, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

3. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas, minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

4. Los terrenos o construcciones que la entidad destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.IV «Inversiones inmobiliarias» del activo.

Los terrenos o construcciones que la entidad destine, en el ejercicio de su actividad propia, a la cesión a terceros sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior a la de mercado, se incluirán en el epígrafe A.III «Inmovilizado material» del activo.

5. Cuando la entidad tenga créditos por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe A.VIII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores no corrientes».

Los créditos con usuarios, patrocinadores o afiliados con vencimiento superior a un año, se presentarán en este mismo epígrafe, con el adecuado desglose.

6. La dotación fundacional o el fondo social no exigido figurarán en la partida A-1.I.2 «(Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)» del patrimonio neto.

7. Cuando la entidad tenga deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores no corrientes».

8. Los débitos con beneficiarios con vencimiento superior a un año, se presentarán en el epígrafe B.VI del pasivo, a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, con el adecuado desglose.

9. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe B.II «Usuarios y otros deudores de la actividad propia» del activo, se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

10. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe C.IV «Beneficiarios-Acreedores» del pasivo se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

11. Si la entidad tiene ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realiza una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan de Contabilidad de Entidades sin fines lucrativos, conlleva otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, creará una subagrupación especifica «Ajustes en patrimonio neto», dentro de la agrupación «Patrimonio neto».

12. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-2 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos a título de dotación fundacional o fondo social formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1 «Fondos propios».

6.ª Cuenta de resultados.

La cuenta de resultados recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio, por los siguientes conceptos:

a) El excedente del ejercicio.

b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, según lo requerido por las normas de registro y valoración.

c) Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, según lo requerido por las normas de registro y valoración.

d) Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

e) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

f) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

Este documento se formulará aplicando las reglas que se indican a continuación para cada uno de los citados conceptos.

1. Excedente del ejercicio.

Recoge la parte del resultado del período, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración.

Se formulará teniendo en cuenta que:

a) Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.

b) El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de la actividad se reflejará en la cuenta de resultados por su importe neto de devoluciones y descuentos.

c) Los importes correspondientes a actividades realizadas por otras entidades en el proceso productivo se mostrarán en la partida 6. «Aprovisionamientos».

d) Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos afectos al cumplimiento de los fines de la entidad, se reflejarán en la partida 1.d) «Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» de la cuenta de resultados, mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado material o intangible, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 11.

Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el excedente de las operaciones financieras incorporándose, en caso de que sea significativo, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

Si la entidad realiza actividades mercantiles y recibe subvenciones, donaciones o legados relacionados con dichas actividades aplicará los siguientes criterios:

i. Las que se incorporen al ciclo normal de explotación se mostrarán en la partida 7. «Otros ingresos de la actividad». A tal efecto en la citada partida se incluirá el siguiente desglose: a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente y b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil.

ii. Las que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se mostrarán en la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». A tal efecto en la citada partida se incluirá el correspondiente desglose diferenciando entre los «afectos a la actividad propia» y los «afectos a la actividad mercantil».

iii. Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, se aplicará el criterio indicado en relación con la actividad propia. A tal efecto, en la partida «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero», se incluirá el siguiente desglose: «afectos a la actividad propia» y «afectos a la actividad mercantil».

e) La partida 12. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 8. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 9. «Otros gastos de la actividad».

f) En caso de que la entidad presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o

sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del excedente de la actividad e informará de ello detalladamente en la memoria.

2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y reclasificaciones al excedente del ejercicio.

Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las reclasificaciones a la cuenta de resultados se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

3. Ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo se deberá reexpresar la cuenta de resultados del ejercicio anterior.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

4. Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

Se recogerán las aportaciones de fundadores, asociados y terceros a la dotación fundacional o fondo social, así como las variaciones que pudieran originarse en estos conceptos por la reclasificación de otras partidas del patrimonio neto u otras operaciones que les afecten.

7.ª Memoria.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

2. Aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro (con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación) con actividades lucrativas de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico con la siguiente denominación: «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil».

3. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividades de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

En este sentido, en las entidades sin fines lucrativos, con carácter general, es conveniente distinguir las siguientes categorías de activos:

– Activos con restricciones permanentes (limitaciones en cuanto al destino o a la inversión obligatoria de los activos).
– Activos con restricciones temporales (presentes y futuras).
– Activos sin restricción de uso.

4. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

5. Lo establecido en la memoria en relación con las entidades asociadas deberá entenderse también referido a las entidades multigrupo.

6. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

8.ª Cifra anual de negocios.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

9.ª Número medio de trabajadores.

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la entidad durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

10.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad sin fines lucrativos se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las entidades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

En particular, se presumirá que dos entidades no lucrativas tienen la calificación de entidades del grupo a los exclusivos efectos de cumplir con el deber de informar en sus respectivas cuentas anuales individuales, en los términos requeridos por este Plan, cuando en ambas entidades coincidan la mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno.

Se entenderá que una entidad es asociada cuando, sin que se trate de una entidad del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal entidad una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) La entidad o una o varias entidades del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la entidad, y

b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el órgano de gobierno de la entidad participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la entidad o una o varias entidades del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra entidad.

Se entenderá por entidad multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de entidades.

11.ª Estados financieros intermedios.

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

12.ª Partes vinculadas.

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores, miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las entidades que tengan la consideración de entidad del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma décima de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

MODELOS DE CUENTAS ANUALES DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Balance

Balance de PYMESFL al cierre del ejercicio 200x

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
20, (280), (2830), (290)	**I. Inmovilizado intangible**			
24, (299)	**II. Bienes del Patrimonio Histórico**			
21, (281), (2831), (291), 23	**III. Inmovilizado material**			
22, (282), (2832), (292)	**IV. Inversiones inmobiliarias**			
2503, 2504, 2513, 2514, 2523, 2524, (2593), (2594), (2933), (2934), (2943), (2944),(2953),(2954)	**V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo**			
2505, 2515, 2525, (2595), 260, 261, 262, 263, 264, 265, 268, (269), 27, (2935), (2945),(2955),(296) (297), (298)	**VI. Inversiones financieras a largo plazo**			
474	**VII. Activos por impuesto diferido (??)**			
	B) ACTIVO CORRIENTE			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	**I. Existencias**			
447, 448, (495)	**II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia**			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493), 440, 441, 446, 449,460, 464, 470, 471, 472, 544, 558	**III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar**			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (5933), (5934),(5943),(5944), (5953), (5954)	**IV. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo**			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 565, 566, (5935),(5945), (5955), (596), (597), (598)	**V. Inversiones financieras a corto plazo**			
480, 567	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
57	**VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes**			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/Fondo social			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
11	**II. Reservas**			
120, (121)	**III. Excedentes de ejercicios anteriores**			
129	**IV. Excedente del ejercicio**			
130, 131, 132	**A-2) Subvenciones, donaciones y legados recibidos**			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
14	**I. Provisiones a largo plazo**			
	II. Deudas a largo plazo			
1605, 170	1. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185	3. Otras deudas a largo plazo			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo**			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
479	**IV. Pasivos por impuesto diferido (??)**			
181	**V. Periodificaciones a largo plazo**			
	C) PASIVO CORRIENTE			
499, 529	**I. Provisiones a corto plazo**			
	II. Deudas a corto plazo			
5105, 520, 527	1. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	2. Acreedores por arrendamiento financiero			
50, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 555, 5565, 5566, 5595, 560, 561	3. Otras deudas a corto plazo			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo**			
412	**IV. Beneficiarios–Acreedores**			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 403, 404, 405, (406)	1. Proveedores			
410, 411, 419, 438, 465, 475, 476, 477	2. Otros acreedores			
485, 568	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

Las entidades que opten por aplicar los criterios aprobados para las microentidades, no recogerán las partidas señaladas con el signo (??).

Cuenta de Resultados

Cuenta de resultados de PYMESFL correspondiente al ejercicio terminado el ? de 200X

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A) Excedente del ejercicio			
	1. Ingresos de la actividad propia			
720	a) Cuotas de asociados y afiliados			
721	b) Aportaciones de usuarios			
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
740, 747, 748	d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
728	e) Reintegro de ayudas y asignaciones			
700, 701, 702, 703, 704, 705, (706), (708), (709)	**2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil**			
	3. Gastos por ayudas y otros			
(650)	a) Ayudas monetarias			
(651)	b) Ayudas no monetarias			
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			
(6930), 71*, 7930	**4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación**			
73	**5. Trabajos realizados por la entidad para su activo**			
(600), (601), (602), 606, (607), 608, 609, 61*, (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	**6. Aprovisionamientos**			
75	**7. Otros ingresos de la actividad**			
(64)	**8. Gastos de personal**			
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (656),(659),(694), (695), 794, 7954	**9. Otros gastos de la actividad**			

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
(68)	**10. Amortización del inmovilizado**			
745, 746	**11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio**			
7951, 7952, 7955	**12. Exceso de provisiones**			
(670), (671),(672), (690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792	**13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado**			
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)			
760, 761, 762, 769	**14. Ingresos financieros**			
(660), (661), (662), (665), (669)	**15. Gastos financieros**			
(663), 763	**16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros**			
(668), 768	**17. Diferencias de cambio**			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	**18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros**			
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)			
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)			
(6300)*, 6301*, (633), 638	**19. Impuestos sobre beneficios**			
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 19)			
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.**			
	1. Subvenciones recibidas.			
	2. Donaciones y legados recibidos.			
	3. Otros ingresos y gastos.			
	4. Efecto impositivo.			
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4)			
	C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			
	1. Subvenciones recibidas.			
	2. Donaciones y legados recibidos.			
	3. Otros ingresos y gastos.			
	4. Efecto impositivo.			
	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4)			
	D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)			
	E) Ajustes por cambios de criterio			
	F) Ajustes por errores			
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	H) Otras variaciones			
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACI–N DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)			

* Su signo puede ser positivo o negativo.

Memoria

Contenido de la memoria de PYMESFL

1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 15, se describirán de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como el domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 10.ª Entidades del

grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

3. Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

b) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de entidad en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la entidad no pueda ser considerada como una entidad en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de resultados y, en caso de confeccionarse, del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Excedente del ejercicio

3.1 Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

3.2 Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio.	
Remanente.	
Reservas voluntarias.	
Otras reservas de libre disposición.	
Total	----------

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social.	
A reservas especiales.	
A reservas voluntarias.	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.	
Total	----------

3.3 Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable de los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos activos.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización, correcciones

valorativas por deterioro y reversión de las mismas, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de estos bienes.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bines, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

Asimismo, se indicará la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.

6. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.

7. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

Asimismo, se indicarán los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.

9. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

10. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

Asimismo, indicarán los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurianual y criterios de imputación temporal.

12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.
14. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.
15. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas.
c) Salidas.
d) Saldo final.

En particular, se detallarán los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida y las razones sobre las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.
También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.
Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: Coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.
3. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio de un elemento del inmovilizado no generador de flujos de efectivo, se indicara:

– Naturaleza del inmovilizado.
– Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
– Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.

4. Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.
5. Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por esta, especificando los términos de las respectivas cesiones.
6. Se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

6. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.
b) Entradas
c) Salidas
d) Saldo final.

Además, se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.

2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.

3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.

4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.

5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.

6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.

7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.

9. Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.

10. Los inmuebles cedidos a la entidad, así como los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico, en especial cuando estos bienes hayan sido objeto de entrega para el pago de deudas tributarias al amparo de lo previsto en las normas que regulan esta forma de pago, indicando los tributos pagados con la entrega y el importe de los mismos.

7. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.II del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

8. Beneficiarios-Acreedores

Desglose del epígrafe C.IV del pasivo del balance «Beneficiarios-Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

9. Activos financieros

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros señaladas en la norma de registro y valoración novena, salvo las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos financieros mantenidos para negociar.														
Activos financieros a coste amortizado.														
Activos financieros a coste.														
Total.														

2. Se presentará para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

3. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de resultados.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

4. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

– Actividades que ejercen.

– Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

– Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando el resultado de explotación.

– Valor según libros de la participación en capital.

– Dividendos recibidos en el ejercicio.

– Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la entidad no se ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% del capital no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose, en su caso, la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

10. Pasivos financieros

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración décima.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro y valoración décima. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Pasivos financieros a coste amortizado.														
Pasivos a financieros mantenidos para negociar.														
Total.														

2. Información sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

3. En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

– Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.

– El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

– Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

11. Fondos propios

Se informará sobre:

a) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad.

b) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

12. Situación fiscal

1. Impuestos sobre beneficios.

a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

c) Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el balance al cierre del ejercicio.

d) Antigµedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.

e) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.

f) Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

g) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

2. Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos, en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

13. Ingresos y gastos

Se informará sobre:

1. Desglose de la partida 3.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 3.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 6 «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 8 «Gastos de personal» de la cuenta de resultados distinguiendo las aportaciones y dotaciones para pensiones y las otras cargas sociales.

3. Desglose de la partida 9 «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

4. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

5. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

6. Información de la partida «Otros resultados».

14. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados al excedente del ejercicio.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

15.1 Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas.

Actividad 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación).

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil.

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		N.º horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

GASTOS/ INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							

GASTOS/ INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad.

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.

b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.

c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

15.2 Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*					
								N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE
					Importe	%							
N-4													
N-3													
N-2													
N-1													
N													
TOTAL													

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
	Fondos propios	**Subvenciones, donaciones y legados**	**Deuda**	
1. Gastos en cumplimiento de fines*				
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
TOTAL (1 + 2)				

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

15.3 Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	**PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS**	**DETALLE DEL GASTO**	**CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO**	**IMPORTE**
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	**Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)**		**Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)**	**Gastos resarcibles a los patronos (4)**	**TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)**	**Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5**
	5% de los fondos propios (1)	**20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)**				
N						

16. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

a) Entidad dominante.
b) Otras entidades del grupo.
c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.
d) Entidades asociadas.
e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.
g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada
b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.
c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la entidad y garantías otorgadas o recibidas.
e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.
4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.
5. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.
También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

17. Otra información

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

2. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

3. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

18. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicarán para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.
– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

Memoria Simplificada

Contenido de la memoria simplificada

1. Actividad de la entidad

Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 12, se describirán de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como el domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la misma, así como del grado de cumplimiento de las actividades de la misma.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.
3. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

3. Excedente del ejercicio

3.1 Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

3.2 Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio.	
Remanente.	
Reservas voluntarias.	
Otras reservas de libre disposición.	
Total	----------

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social.	
A reservas especiales.	
A reservas voluntarias.	
A	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.	
Total	----------

3.3 Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, los utilizados para la capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro, así como para la cesión de estos activos.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado. En particular se indicarán los criterios seguidos para contabilizar los activos no generadores de flujos de efectivo.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

5. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

6. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación.

7. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

8. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados.

9. Existencias; indicando los criterios de valoración y en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

10. Transacciones en moneda extranjera.

11. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

12. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

13. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

14. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal.

15. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

16. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Se detallarán los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida y las razones por las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional. En particular, se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, deberá indicarse el valor razonable o el valor al contado del activo calculado al inicio del arrendamiento y su vida útil estimada, las cuotas abonadas, la deuda pendiente de pago y el importe por el que se pudiese ejercer la opción de compra si la hubiere. La información acerca de las cuotas deberá suministrarse diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien y la carga financiera. A tal efecto, para cada acuerdo de arrendamiento financiero deberá cumplimentarse la siguiente información:

Año	Cuota del acuerdo de arrendamiento		Compromisos pendientes
	Recuperación del coste	Carga financiera	
1			
...			
n			

6. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico

Se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.
2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.
3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.
4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.
5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.
6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.
7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.
9. Los inmuebles cedidos a la entidad así como los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.
10. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico, en especial cuando estos bienes hayan sido objeto de entrega para el pago de deudas tributarias al amparo de lo previsto en las normas que regulan esta forma de pago, indicando los tributos pagados con la entrega y el importe de los mismos.

7. Pasivos financieros

Se informará sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.
b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y su naturaleza.
c) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.
d) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

– Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
– El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago.
– Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

8. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.II del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

9. Beneficiarios-Acreedores

Desglose del epígrafe C.IV del pasivo del balance «Beneficiarios-Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

10. Situación fiscal

10.1 Impuesto sobre beneficios. Se informará sobre:

a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se suministrará información sobre la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

c) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.

d) Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.

e) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos.

f) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

10.2 Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

11. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como de los imputados al excedente del ejercicio.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

12. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

12.1 Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas.

Actividad 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación).

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	

Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil.

Descripción detallada de la actividad realizada.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		N.º horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

GASTOS/ INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
Subtotal inversiones							
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS							

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A. Ingresos obtenidos por la entidad.

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		

INGRESOS	Previsto	Realizado
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.

b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.

c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

12.2 Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*					
								N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE
					Importe	%							
N-4													
N-3													
N-2													
N-1													
N													

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*					
								N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE
					Importe	%							
TOTAL													

* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda	
1. Gastos en cumplimiento de fines*				
2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
TOTAL (1 + 2)				

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios

en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

12.3 Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	**PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS**	**DETALLE DEL GASTO**	**CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO**	**IMPORTE**
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	**Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)**		**Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)**	**Gastos resarcibles a los patronos (4)**	**TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)**	**Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5**
	5% de los fondos propios (1)	**20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)**				
n						

13. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.

2. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

3. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías y sexo.

4. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la entidad que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la entidad.

5. El porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

6. Las operaciones significativas que haya efectuado con partes vinculadas y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros.

14. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

– Descripción del elemento.
– Fecha de adquisición.
– Valor contable.
– Variaciones producidas en la valoración.
– Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
– Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

CUARTA PARTE

Cuadro de cuentas

GRUPO 1

Financiación básica

10. CAPITAL.

100. Dotación fundacional.
101. Fondo social.
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.

1030. Fundadores por desembolsos no exigidos.
1034. Asociados por desembolsos no exigidos.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

1040. Fundadores por aportaciones no dinerarias pendientes.
1044. Asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

11. RESERVAS.

111. Reservas estatutarias.
113. Reservas voluntarias.
114. Reservas especiales.

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN.

120. Remanente.
121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

129. Excedente del ejercicio.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN EL PATRIMONIO NETO.

130. Subvenciones oficiales de capital.

1300. Subvenciones del Estado.
1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.

131. Donaciones y legados de capital.
132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

1320. Otras subvenciones.
1321. Otras donaciones y legados.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

14. PROVISIONES.

141. Provisión para impuestos.
142. Provisión para otras responsabilidades.
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145. Provisión para actuaciones medioambientales.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.
1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.
1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades de grupo.
1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades asociadas.
1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

1633. Otras deudas a largo plazo, entidades del grupo.
1634. Otras deudas a largo plazo, entidades asociadas.
1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171. Deudas a largo plazo.
172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

1720. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
1721. Deudas a largo plazo transformables en donaciones y legados.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175. Efectos a pagar a largo plazo.
176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
177. Obligaciones y bonos.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.
181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
185. Depósitos recibidos a largo plazo.

GRUPO 2

Activo no corriente

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

200. Investigación.
201. Desarrollo.
202. Concesiones administrativas.
203. Propiedad industrial.
205. Derechos de traspaso.
206. Aplicaciones informáticas.
207. Derechos sobre activos cedidos en uso.
209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

210. Terrenos y bienes naturales.
211. Construcciones.
212. Instalaciones técnicas.
213. Maquinaria.
214. Utillaje.
215. Otras instalaciones.
216. Mobiliario.
217. Equipos para procesos de información.
218. Elementos de transporte.
219. Otro inmovilizado material.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.

220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.
221. Inversiones en construcciones.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
231. Construcciones en curso.
232. Instalaciones técnicas en montaje.
233. Maquinaria en montaje.
237. Equipos para procesos de información en montaje.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO.

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.
2401. Jardines históricos.
2402. Conjuntos históricos.
2403. Sitios históricos.
2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.
242. Bibliotecas.
243. Museos.
244. Bienes muebles.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2503. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2504. Participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2513. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2514. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2515. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2523. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2524. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2525. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2593. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2594. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2595. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
262. Créditos a largo plazo.
263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
264. Créditos a largo plazo al personal.
265. Activos por derivados financieros a largo plazo.
268. Imposiciones a largo plazo.
269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.
275. Depósitos constituidos a largo plazo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

2800. Amortización acumulada de investigación.
2801. Amortización acumulada de desarrollo.
2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
2803. Amortización acumulada de propiedad industrial.
2805. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
2807. Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

2811. Amortización acumulada de construcciones.
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
2813. Amortización acumulada de maquinaria.
2814. Amortización acumulada de utillaje.
2815. Amortización acumulada de otras instalaciones.
2816. Amortización acumulada de mobiliario.
2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
283. Cesiones de uso sin contraprestación.

2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible.
2831. Cesiones de uso del inmovilizado material.
2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.

2900. Deterioro de valor de investigación.
2901. Deterioro del valor de desarrollo.
2902. Deterioro de valor de concesiones administrativas.
2903. Deterioro de valor de propiedad industrial.
2905. Deterioro de valor de derechos de traspaso.
2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
2907. Deterioro de valor de derechos sobre activos cedidos en uso.

291. Deterioro de valor del inmovilizado material.

2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
2911. Deterioro de valor de construcciones.
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas.
2913. Deterioro de valor de maquinaria.
2914. Deterioro de valor de utillaje.
2915. Deterioro de valor de otras instalaciones.
2916. Deterioro de valor de mobiliario.
2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

2920. Deterioro de valor de los terrenos y bienes naturales.
2921. Deterioro de valor de construcciones.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo.

2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

2990. Deterioro de valor de bienes inmuebles.
2991. Deterioro de valor de archivos.
2992. Deterioro de valor de bibliotecas.
2993. Deterioro de valor de museos.
2994. Deterioro de valor de bienes muebles.

GRUPO 3

Existencias

30. BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.

300. Mercaderías A.
301. Mercaderías B.
302. Artículos A.
303. Artículos B.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.
311. Materias primas B.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

320. Elementos y conjuntos incorporables.
321. Combustibles.
322. Repuestos.
325. Materiales diversos.
326. Embalajes.
327. Envases.
328. Material de oficina.

33. PRODUCTOS EN CURSO.

330. Productos en curso A.
331. Productos en curso B.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

340. Productos semiterminados A.
341. Productos semiterminados B.

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

350. Productos terminados A.
351. Productos terminados B.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.

360. Subproductos A.
361. Subproductos B.
365. Residuos A.
366. Residuos B.
368. Materiales recuperados A.
269. Materiales recuperados B.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS.

390. Deterioro de valor de bienes destinados a la actividad.

391. Deterioro de valor de materias primas.
392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
393. Deterioro de valor de productos en curso.
394. Deterioro de valor de productos semiterminados.
395. Deterioro de valor de productos terminados.
396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.

GRUPO 4

Acreedores y deudores por operaciones de la actividad

40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.

4000. Proveedores (euros).
4004. Proveedores (moneda extranjera).
4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403. Proveedores, entidades del grupo.

4030. Proveedores, entidades del grupo (euros).
4031. Efectos comerciales a pagar, entidades del grupo.
4034. Proveedores, entidades del grupo (moneda extranjera).
4036. Envases y embalajes a devolver a proveedores, entidades del grupo.
4039. Proveedores, entidades del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

404. Proveedores, entidades asociadas.
405. Proveedores, otras partes vinculadas.
406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407. Anticipos a proveedores.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

4100. Acreedores por prestaciones de servicios (euros).
4104. Acreedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera).
4109. Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
412. Beneficiarios, acreedores.
419. Acreedores por operaciones en común.

43. CLIENTES.

430. Clientes.

4300. Clientes (euros).
4304. Clientes (moneda extranjera).
4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

4310. Efectos comerciales en cartera.
4311. Efectos comerciales descontados.
4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
4315. Efectos comerciales impagados.

432. Clientes operaciones de «factoring».
433. Clientes, entidades del grupo.

4330. Clientes entidades del grupo (euros).
4331. Efectos comerciales a cobrar, entidades del grupo.

4332. Clientes entidades del grupo, operaciones de «factoring».
4334. Clientes entidades del grupo (moneda extranjera).
4336. Clientes entidades del grupo de dudoso cobro.
4337. Envases y embalajes a devolver a clientes, entidades del grupo.
4339. Clientes entidades del grupo, facturas pendientes de formalizar.

434. Clientes, entidades asociadas.
435. Clientes, otras partes vinculadas.
436. Clientes de dudoso cobro.
437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
438. Anticipos de clientes.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS.

440. Deudores.

4400. Deudores (euros).
4404. Deudores (moneda extranjera).
4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
4415. Deudores, efectos comerciales impagados.

446. Deudores de dudoso cobro.
447. Usuarios, deudores.
448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

4480. Patrocinadores.
4482. Afiliados.
4489. Otros deudores.

449. Deudores por operaciones en común.

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.
464. Entregas para gastos a justificar.
465. Remuneraciones pendientes de pago.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones).
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472. Hacienda Pública, IVA soportado.
473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474. Activos por impuesto diferido.

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 Ley de Subvenciones).
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.
485. Ingresos anticipados.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.
493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades del grupo.
4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades asociadas.
4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con otras partes vinculadas.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
499. Provisiones por operaciones de la actividad.

4994. Provisión por contratos onerosos.
4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

GRUPO 5

Cuentas financieras

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
509. Valores negociables amortizados.

5090. Obligaciones y bonos amortizados.
5095. Otros valores negociables amortizados.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.
5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.
5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo.
5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades asociadas.
5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

5133. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
5134. Otras deudas a corto plazo con entidades asociadas.
5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

5143. Intereses a corto plazo de deudas, entidades del grupo.
5144. Intereses a corto plazo de deudas, entidades asociadas.
5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208. Deudas por efectos descontados.
5209. Deudas por operaciones de «factoring».

521. Deudas a corto plazo.
522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525. Efectos a pagar a corto plazo.
527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528. Intereses a corto plazo de deudas.
529. Provisiones a corto plazo.

5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5303. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5304. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5323. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5324. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo.
5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades asociadas.
5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

5343. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
5344. Intereses a corto plazo de créditos a entidades asociadas.
5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

5353. Dividendo a cobrar de entidades de grupo.
5354. Dividendo a cobrar de entidades asociadas.
5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.
552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
5523. Cuenta corriente con entidades del grupo.
5524. Cuenta corriente con entidades asociadas.
5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.

555. Partidas pendientes de aplicación.
556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

5563. Desembolsos exigidos sobre participaciones, entidades del grupo.
5564. Desembolsos exigidos sobre participaciones, entidades asociadas.
5565. Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas.
5566. Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras entidades.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.
559. Derivados financieros a corto plazo.

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo.
5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.
561. Depósitos recibidos a corto plazo.
565. Fianzas constituidas a corto plazo.
566. Depósitos constituidos a corto plazo.
567. Intereses pagados por anticipado.
568. Intereses cobrados por anticipado.

57. TESORERÍA.

570. Caja, euros.
571. Caja, moneda extranjera.
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

GRUPO 6

Compras y gastos

60. COMPRAS.

600. Compras de bienes destinados a la actividad.
601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.
606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de bienes destinados a la actividad.
6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.
6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.

607. Trabajos realizados por otras entidades.
608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad.
6081. Devoluciones de compras de materias primas.
6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.

609. «Rappels» por compras.

6090. «Rappels» por compras de bienes destinados a la actividad.
6091. «Rappels» por compras de materias primas.
6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.
611. Variación de existencias de materias primas.
612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621. Arrendamientos y cánones.
622. Reparaciones y conservación.
623. Servicios de profesionales independientes.
624. Transportes.
625. Primas de seguros.
626. Servicios bancarios y similares.
627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628. Suministros.
629. Otros servicios.

63. TRIBUTOS.

630. Impuesto sobre beneficios.

6300. Impuesto corriente.
6301. Impuesto diferido.

631. Otros tributos.
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

636. Devolución de impuestos.
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

64. GASTOS DE PERSONAL.

640. Sueldos y salarios.
641. Indemnizaciones.
642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
649. Otros gastos sociales.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

650. Ayudas monetarias.

6501. Ayudas monetarias individuales.
6502. Ayudas monetarias a entidades.
6503. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
6504. Ayudas monetarias de cooperación internacional.

651. Ayudas no monetarias.

6511. Ayudas no monetarias individuales.
6512. Ayudas no monetarias a entidades.
6513. Ayudas no monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
6514. Ayudas no monetarias de cooperación internacional.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido (gestor).
6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
659. Otras pérdidas en gestión corriente.

66. GASTOS FINANCIEROS.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
661. Intereses de obligaciones y bonos.

6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, entidades del grupo.
6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, entidades asociadas.
6612. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas.
6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras entidades.
6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, entidades del grupo.
6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, entidades asociadas.
6617. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas.
6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras entidades.

662. Intereses de deudas.

6620. Intereses de deudas, entidades del grupo.
6621. Intereses de deudas, entidades asociadas.
6622. Intereses de deudas, otras partes vinculadas.
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito.
6624. Intereses de deudas, otras entidades.

663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».

6650. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.
6651. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
6652. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas.
6653. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
6654. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito del grupo.
6655. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito asociadas.
6656. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito vinculadas.
6657. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.

6660. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
6661. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
6662. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
6663. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
6665. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
6666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
6667. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
6668. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

667. Pérdidas de créditos.

6670. Pérdidas de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
6671. Pérdidas de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
6672. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
6673. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras entidades.

6675. Pérdidas de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
6676. Pérdidas de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
6677. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
6678. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras entidades.

668. Diferencias negativas de cambio.
669. Otros gastos financieros.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
678. Gastos excepcionales.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

680. Amortización del inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.
682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

6910. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
6911. Pérdidas por deterioro de bienes del Patrimonio Histórico.

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693. Pérdidas por deterioro de existencias.

6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
6931. Pérdidas por deterioro de bienes destinados a la actividad.
6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deudas a largo plazo.

6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades del grupo.
6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades asociadas.
6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumento de patrimonio neto a largo plazo, otras entidades.

6965. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
6966. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
6967. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
6968. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.

6970. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
6971. Pérdidas por deterioro de créditos a largo, entidades asociadas.
6972. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
6973. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras entidades.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

6980. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades del grupo.
6981. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades asociadas.
6985. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
6986. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
6987. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
6988. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

6990. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
6991. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
6992. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
6993. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras entidades.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.

700. Ventas de mercaderías.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos semiterminados.
703. Ventas de subproductos y residuos.
704. Ventas de envases y embalajes.
705. Prestaciones de servicios.
706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.
7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.
7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.
7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.

7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.

709. «Rappels» sobre ventas.

7090. «Rappels» sobre ventas de mercaderías.
7091. «Rappels» sobre ventas de productos terminados.
7092. «Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.
7093. «Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.
7094. «Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

710. Variación de existencias de productos en curso.
711. Variación de existencias de productos semiterminados.
712. Variación de existencias de productos terminados.
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD.

720. Cuotas de asociados y afiliados.
721. Cuotas de usuarios.
722. Promociones para captación de recursos.
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

7230. Patrocinio.
7231. Patrocinio publicitario.
7233. Colaboraciones empresariales.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.
745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.
746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.
747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.
748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).
7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).
752. Ingresos por arrendamientos.
753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
754. Ingresos por comisiones.
755. Ingresos por servicios al personal.
759. Ingresos por servicios diversos.

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.

7600. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, entidades del grupo.
7601. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, entidades asociadas.
7602. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras partes vinculadas.
7603. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras entidades.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

7610. Ingresos de valores representativos de deuda, entidades del grupo.
7611. Ingresos de valores representativos de deuda, entidades asociadas.
7612. Ingresos de valores representativos de deudas, otras partes vinculadas.
7613. Ingresos de valores representativos de deuda, otras entidades.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos a largo plazo.

76200. Ingresos de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
76201. Ingresos de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
76202. Ingresos de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
76203. Ingresos de créditos a largo plazo, otras entidades.

7621. Ingresos de créditos a corto plazo.

76210. Ingresos de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
76211. Ingresos de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
76212. Ingreso de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
76213. Ingresos de créditos a corto plazo, otras entidades.

763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.

7660. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
7661. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
7662. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
7663. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
7665. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
7666. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
7667. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
7668. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

768. Diferencias positivas de cambio.

769. Otros ingresos financieros.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
778. Ingresos excepcionales.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
793. Reversión del deterioro de existencias.

7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
7931. Reversión del deterioro de bienes destinados a la actividad.
7932. Reversión del deterioro de materias primas.
7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
795. Exceso de provisiones.

7951. Exceso de provisión para impuestos.
7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.
7954. Exceso de provisión por operaciones de la actividad.

79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.
79549. Exceso de provisión para otras operaciones de la actividad.

7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

7960. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades del grupo.
7961. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades asociadas.
7962. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
7963. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras entidades.
7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
7967. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
7968. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.

7970. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
7971. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
7972. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
7973. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras entidades.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

7980. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades del grupo.
7981. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades asociadas.
7985. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
7986. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
7987. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.

7988. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

7990. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
7991. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
7992. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
7993. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras entidades.

QUINTA PARTE

Definiciones y relaciones contables

GRUPO 1

Financiación básica

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la entidad destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de «Pasivos financieros a coste amortizado», salvo los derivados financieros de negociación que se incluyen en este grupo cuando su liquidación sea superior a un año.

b) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

10. CAPITAL.

100. Dotación fundacional.
101. Fondo social.
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.
104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

100. Dotación fundacional.

Importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.

a_2) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.

b) Se cargará:

b_1) Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.

b_2) En general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.

101. Fondo social.

Importe de las aportaciones realizadas en las asociaciones y de los excedentes destinados a aumentar el Fondo social.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.

Dotación fundacional o fondo social pendiente de desembolso no exigido en las fundaciones y asociaciones.
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 558.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Aportaciones de fundadores y asociados pendientes de desembolso que corresponden a aportaciones no dinerarias en las fundaciones y asociaciones.
Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones no dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
b) Se abonará a medida que se realicen los desembolsos, con cargo a los bienes no dinerarios aportados.

11. RESERVAS.

111. Reservas estatutarias.
113. Reservas voluntarias.
114. Reservas especiales.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

111. Reservas estatutarias.

Son las establecidas en los estatutos de la entidad.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. Reservas voluntarias.

Son las constituidas libremente por la entidad.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 111, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas

cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

114. Reservas especiales.

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.
Su movimiento será en cada caso el que se establezca en la correspondiente Ley.

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN.

120. Remanente.
121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
129. Excedente del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente.

Excedentes positivos no aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y la distribución de excedentes por acuerdo del órgano de gobierno de la entidad.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
b) Se cargará por su aplicación con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 11.

121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La entidad desarrollará en cuentas de cuatro cifras el excedente negativo de cada ejercicio.

129. Excedente del ejercicio.

Excedente positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Para determinar el excedente del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.
a_2) Por el traspaso del excedente negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b_1) Para determinar el excedente del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.
b_2) Cuando se aplique el excedente positivo conforme al acuerdo de distribución del mismo, con abono a las cuentas que correspondan.

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES EN PATRIMONIO NETO.

130. Subvenciones oficiales de capital.
131. Donaciones y legados de capital.
132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros y por los fundadores o asociados, salvo cuando se otorguen a titulo de dotación fundacional o fondo social, recibidos por la entidad y contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca su transferencia o imputación a la cuenta de resultados.

Las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil se mostrarán en las citadas cuentas con el adecuado desglose.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. Subvenciones oficiales de capital.

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la subvención concedida a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 o 57.

a_2) Por las deudas a largo plazo que se transforman en subvenciones, con cargo a la cuenta 172.

a_3) Por el gasto por impuesto diferido vinculado a la subvención imputada a la cuenta de resultados, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por la parte de la subvención imputada a la cuenta de resultados, con abono a la cuenta 746.

b_2) Por la cuota a ingresar por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.

b_3) Por el gasto por impuesto diferido asociado a la subvención registrada directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.

131. Donaciones y legados de capital.

Las donaciones y legados concedidos por entidades o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al resultado de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de resultados en varios ejercicios.

A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en períodos posteriores.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.

b) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar a la cuenta de resultados en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14. PROVISIONES.

141. Provisión para impuestos.
142. Provisión para otras responsabilidades.
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

141. Provisión para impuestos.

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:

a_1) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.

a_2) A cuentas del subgrupo 66, por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

a_3) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.

a_4) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

b_1) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b_2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. Provisión para otras responsabilidades.

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La entidad puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.
Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.
a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.
b_2) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la entidad o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 o 623.
a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b_1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.
1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.

1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo.
1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades asociadas.
1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

1633. Otras deudas a largo plazo, entidades del grupo.
1634. Otras deudas a largo plazo, entidades asociadas.
1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año. En este subgrupo se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 o 18.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1603/1604/1605.

a) Se abonarán:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1613/1614/1615.

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1623/1624/1625.

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

1633/1634/1635.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171. Deudas a largo plazo.
172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175. Efectos a pagar a largo plazo.
176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
177. Obligaciones y bonos.
179. Deudas representadas en otros valores negociables.

Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las entidades tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en período de suscripción.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

171. Deudas a largo plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b_2) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, entidades o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 o 57.

b) Se cargará:

b_1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b_2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 o 132 o a cuentas del subgrupo 74.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b_2) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. Efectos a pagar a largo plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración desfavorable para la entidad, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.

b) Se cargará:

b_1) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.

b_2) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. Obligaciones y bonos.

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total o parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.
Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.
181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.
La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo» o «Periodificaciones a corto plazo», según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 o 56.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.

Importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

GRUPO 2

Activo no corriente

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros de negociación cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

b) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a largo plazo. Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

c) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

200. Investigación.
201. Desarrollo.
202. Concesiones administrativas.
203. Propiedad industrial.
205. Derechos de traspaso.
206. Aplicaciones informáticas.
207. Derechos sobre activos cedidos en uso.
209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmovilizado intangible.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

200. Investigación.

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico.

Contiene los gastos de investigación activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

201. Desarrollo.

Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la entidad de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará:

b_1) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

b_2) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 o 206, según proceda.

Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

202. Concesiones administrativas.

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

203. Propiedad industrial.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la entidad adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la entidad fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.

a_3) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

205. Derechos de traspaso.

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

206. Aplicaciones informáticas.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia entidad. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

207. Derechos sobre activos cedidos en uso.

Valor del derecho de uso sobre los activos o bienes, que la entidad utiliza en el desarrollo de su actividad.

El movimiento de esta cuenta se realizará atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración vigésima incluida en la segunda parte de este Plan.

209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

210. Terrenos y bienes naturales.
211. Construcciones.
212. Instalaciones técnicas.
213. Maquinaria.
214. Utillaje.
215. Otras instalaciones.
216. Mobiliario.
217. Equipos para procesos de información.
218. Elementos de transporte.
219. Otro inmovilizado material.

Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 o 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 o 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. Construcciones.

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la entidad.

212. Instalaciones técnicas.

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria.

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc., sin salir al exterior.

214. Utillaje.

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

215. Otras instalaciones.

Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario.

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217.

217. Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte.

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

219. Otro inmovilizado material.

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus

características deban considerase como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.

220. Inversiones en terrenos y bienes naturales.
221. Inversiones en construcciones.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

– Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o.
– Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 o 57 o a la cuenta 732.
b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 o 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
231. Construcciones en curso.
232. Instalaciones técnicas en montaje.
233. Maquinaria en montaje.
237. Equipos para procesos de información en montaje.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

230/237.

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.
a_2) Por las obras y trabajos que la entidad lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO.

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.

2401. Jardines históricos.
2402. Conjuntos históricos.
2403. Sitios históricos.
2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.
242. Bibliotecas.
243. Museos.
244. Bienes muebles.
249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico o paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

En concreto se incluirán en este subgrupo todos los bienes que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio de Patrimonio Histórico, con independencia de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo, salvo la cuenta 249, es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o en su caso a la cuenta 249.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

240. Bienes inmuebles.

Los enumerados en el artículo 334 del Código Civil, así como los elementos que puedan considerarse consustanciales con los edificios y formen parte de los mismos o de su exorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.

241. Archivos.

Conjuntos orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura, la información y la gestión administrativa.

242. Bibliotecas.

Conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información.

243. Museos.

Conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural.

244. Bienes muebles.

Bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidas en las demás cuentas del subgrupo 24.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

Entregas a proveedores de bienes del Patrimonio Histórico, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo.

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2503. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2504. Participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2513. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2514. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2515. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2523. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2524. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2525. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2593. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo.

2594. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades asociadas.

2595. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2503/2504/2505.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2513/2514/2515.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2523/2524/2525.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

2593/2594/2595.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
262. Créditos a largo plazo.
263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
264. Créditos a largo plazo al personal.
265. Activos por derivados financieros a largo plazo.
268. Imposiciones a largo plazo.
269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada - de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 269.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 269 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

261. Valores representativos de deuda a largo plazo.

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 251.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

262. Créditos a largo plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

264. Créditos a largo plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 262.

265. Activos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con valoración favorable para la entidad, cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b_1) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.

b_2) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

268. Imposiciones a largo plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 260.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 260 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.

Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

Este subgrupo también recoge, las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación o por una contraprestación inferior al valor de mercado.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.

Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente.

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.

b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Cuenta correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizadas sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

En el supuesto de que la cesión afectase a un elemento patrimonial distinto de los terrenos o construcciones se creará una cuenta de cuatro dígitos que lucirá con signo negativo compensando la partida en la que se muestre el citado elemento.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al efectuarse la cesión del activo no monetario por un importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiera correspondido practicar durante el plazo de la cesión del bien, con cargo a la cuenta 651.

b) Se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de registro y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. Deterioro de valor del inmovilizado.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690, 691 o 692.

b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, 791 o 792.

b_2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, 21 o 22.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933/2934/2935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
b_2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
b_2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.
b_2) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 252.

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.
b) Se cargará:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.
b_2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 26.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 26.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a los bienes del Patrimonio Histórico.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 691.

b) Se cargará:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 791.

b_2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

GRUPO 3

Existencias

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la actividad, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Bienes destinados a la actividad, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

30. BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.

300. Mercaderías A.
301. Mercaderías B.
302. Artículos A.
303. Artículos B.

Bienes adquiridos por la entidad y destinados a la entrega sin transformación.

Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si los bienes destinados a la actividad en camino son propiedad de la entidad, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.
311. Materias primas B.

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

320. Elementos y conjuntos incorporables.
321. Combustibles.
322. Repuestos.
325. Materiales diversos.
326. Embalajes.
327. Envases.
328. Material de oficina.

320. Elementos y conjuntos incorporables.

Los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles.

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos.

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos.

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

326. Embalajes.

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. Envases.

Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina.

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

33. PRODUCTOS EN CURSO.

330. Productos en curso A.
331. Productos en curso B.

Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 o 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

340. Productos semiterminados A.
341. Productos semiterminados B.

Los fabricados por la entidad y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

350. Productos terminados A.
351. Productos terminados B.

Los fabricados por la entidad y destinados al consumo final o a su utilización por otras entidades.

Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.

360. Subproductos A.
361. Subproductos B.
365. Residuos A.
366. Residuos B.
368. Materiales recuperados A.
369. Materiales recuperados B.

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS.

390. Deterioro de valor de los bienes destinados a la actividad.
391. Deterioro de valor de las materias primas.
392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
393. Deterioro de valor de los productos en curso.
394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
395. Deterioro de valor de los productos terminados.
396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.

b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

GRUPO 4

Acreedores y deudores por operaciones de la actividad

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en las actividades de la entidad, tanto la actividad propia como la actividad mercantil, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior

a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de «Activos financieros a coste amortizado» y «Pasivos financieros a coste amortizado», respectivamente.

b) Si los activos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

c) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.
401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
403. Proveedores, entidades del grupo.
404. Proveedores, entidades asociadas.
405. Proveedores, otras partes vinculadas.
406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407. Anticipos a proveedores.

400. Proveedores.

Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.

a_2) Por los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.

a_3) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.

b_4) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la entidad por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.

b_5) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.

b_6) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.

a_2) Cuando la entidad acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. Proveedores, entidades del grupo.

Deudas con las entidades del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. Proveedores, entidades asociadas.

Deudas con las entidades multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

405. Proveedores, otras partes vinculadas.

Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.

b_2) Por el importe de los envases y embalajes que la entidad decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. Anticipos a proveedores.

Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen a entidades del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Existencias».

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.
411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
412. Beneficiarios, acreedores.
419. Acreedores por operaciones en común.

Cuando los acreedores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.
a_2) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.
b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.
a_2) Cuando la entidad acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

412. Beneficiarios, acreedores.

Deudas contraídas por la entidad como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.
Figurará en el pasivo del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acuerde la concesión de las ayudas y asignaciones, con cargo, generalmente, a las cuentas 650 o 651.
b) Se cargará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de la deuda con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por los importes a reintegrar por los beneficiarios por incumplimiento de las condiciones exigidas al otorgar las ayudas y asignaciones o por cualquier otra causa que motive su devolución con abono a la cuenta 728.

419. Acreedores por operaciones en común.

Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.
Figurará en el pasivo del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por las aportaciones recibidas por la entidad como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.

a_3) Por la pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.

b) Se cargará:

b_1) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.

b_3) Por el beneficio que corresponda a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

43. CLIENTES.

430. Clientes.
431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
432. Clientes, operaciones de «factoring».
433. Clientes, entidades del grupo.
434. Clientes, entidades asociadas.
435. Clientes, otras partes vinculadas.
436. Clientes de dudoso cobro.
437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
438. Anticipos de clientes.

430. Clientes.

Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la entidad, siempre que constituyan una actividad mercantil principal.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a_2) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.

a_3) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente con cargo a la cuenta 431.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.

b_4) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

b_5) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.

b_6) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.

b_7) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.

b_8) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.

b_9) Por la cesión de los derechos de cobro en operaciones de «factoring» en las que la entidad continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.
Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.
a_2) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

b_1) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b_2) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
b_3) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

432. Clientes, operaciones de «factoring».

Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de «factoring», salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
b) Se abonará:

b_1) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. Clientes, entidades del grupo.

Créditos con las entidades del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. Clientes, entidades asociadas.

Créditos con las entidades multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.
Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. Clientes, otras partes vinculadas.

Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. Clientes de dudoso cobro.

Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de derechos de cobro, en los que concurran circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 o 432.

b) Se abonará:

b_1) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 655.

b_2) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 655 por lo que resultara incobrable.

437. Envases y embalajes a devolver por clientes.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.

b) Se cargará:

b_1) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.

b_2) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. Anticipos de clientes.

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por entidades del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.

b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS.

440. Deudores.
441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
446. Deudores de dudoso cobro.
447. Usuarios, deudores.
448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

449. Deudores por operaciones en común.

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. Deudores.

Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de la actividad no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la actividad concedidos a la entidad, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a_2) Por la donación o legado a la actividad concedido, con abono a cuentas del subgrupo 74.

a_3) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b_1) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.

b_2) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_3) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b_4) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a_2) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.

b) Se abonará:

b_1) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del sub grupo 57.

b_2) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b_3) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

446. Deudores de dudoso cobro.

Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurran circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

447. Usuarios, deudores.

Créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la entrega de bienes o la prestación de servicios con abono a la cuenta 721.

b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Créditos con patrocinadores, afiliados y otros por las cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad, en particular las donaciones y legados.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades a percibir con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 13, 17 y 72.

b) Se abonará:

b_1) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

449. Deudores por operaciones en común.

Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por las aportaciones realizadas por la entidad como partícipe no gestor, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.

a_3) Por el beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

b) Se abonará:

b_1) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.

b_3) Por la pérdida que corresponda a la entidad como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.
464. Entregas para gastos a justificar.
465. Remuneraciones pendientes de pago.

Saldos con personas que prestan sus servicios a la entidad y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. Anticipos de remuneraciones.

Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la entidad.
Cualesquiera otros anticipos que tengan la consideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

464. Entregas para gastos a justificar.

Cantidades entregadas al personal o directivos de la entidad para su posterior justificación.
Figurará en el activo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará al justificar las entregas, con cargo a cuentas del grupo 6 que correspondan, y en caso de sobrante a cuentas del subgrupo 57.

465. Remuneraciones pendientes de pago.

Débitos de la entidad al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.
b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones).
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472. Hacienda Pública, IVA soportado.
473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474. Activos por impuesto diferido.

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
4757 Hacienda Pública acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 Ley de Subvenciones).
4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.
470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.
Figurará en el activo del balance.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.

Exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada período de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.
b) Se abonará:

b_1) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.
b_2) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4707. Hacienda Publica, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones).

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas en las que la entidad actúa como colaboradora.

a) Se cargará por las entregas que realice la entidad a los entes destinatarios finales de las subvenciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con cargo a la cuenta 4757.

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 130, 131, 132, 172 o 740.
b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a_1) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.
a_2) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

Créditos a favor de la entidad, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.
Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 o 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.

a_2) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del período de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.

b_2) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 o 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Cantidades retenidas a la entidad y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con cargo a la cuenta 6300.

b_2) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la entidad, con cargo a la cuenta 4709.

474. Activos por impuesto diferido.

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el activo no corriente del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

a) Se cargará:

a_1) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a_2) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b_1) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b_2) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

a) Se cargará:

a_1) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a_2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b_1) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b_2) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

a) Se cargará:

a_1) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
a_2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b_1) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
b_2) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la entidad es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.
Figurará en el pasivo del balance.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.

Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar cada período de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.
b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 o 6.
b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a las cuentas 130, 131 o 132.
b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 Ley de Subvenciones).

Deudas con la Hacienda Pública por razón de subvenciones recibidas para la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios.

a) Se abonará a la recepción de la subvención concedida con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará:

b_1) Por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con abono a la cuenta 4707.
$b_{2)}$ Por el reintegro, en su caso, a la Hacienda Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a las cuentas 172 o 522.
b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.
Figurará en el pasivo del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por las cuotas que le corresponden a la entidad, con cargo a la cuenta 642.
a_2) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la entidad, con cargo a la cuenta 465 o 640.

b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 o 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.

b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del período de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.

c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 o 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

a_2) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan con cargo a las cuentas 130, 131 o 132.

a_3) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

a_4) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con cargo a las cuentas 130, 131 o 132.

b) Se cargará:

b_1) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b_2) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 o 132.

b_3) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles, generalmente, con abono a la cuenta 6301.

b_4) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados por la recepción de una subvención, donación o legado oficial no reintegrable, con abono a las cuentas 130, 131 o 132.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.
485. Ingresos anticipados.

480. Gastos anticipados.

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.
b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

485. Ingresos anticipados.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.
b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.
493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades del grupo.
4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades asociadas.
4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con otras partes vinculadas.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
499. Provisiones por operaciones de la actividad.

4994. Provisión por contratos onerosos.
4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones de la actividad debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo, la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.
Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones de la actividad, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad.
Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.
b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.

2. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Correcciones por deterioro de valor de los créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad propia de la entidad, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan el deterioro para estos créditos.

Figurarán en el activo del balance compensando las cuentas 447 y 448.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. Provisiones por operaciones de la actividad.

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de operaciones de la actividad de la entidad.

Figurarán en el pasivo del balance.

Las provisiones para operaciones de la actividad cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones a largo plazo».

4994. Provisión por contratos onerosos.

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.

b) Se cargará:

b_1) Al cierre del ejercicio, si la entidad opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.

b_2) Si la entidad opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

GRUPO 5

Cuentas financieras

Instrumentos financieros por operaciones ajenas a la actividad, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo se incluyen los derivados financieros de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.

b) Los activos financieros que de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración de las cuentas anuales, se clasifiquen en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», con carácter general estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a corto plazo. Las cuentas que recojan estos activos, se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo respectivamente a las cuentas 763 y 663.

f) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 o 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
509. Valores negociables amortizados.

Financiación ajena instrumentada en valores negociables, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 17.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

Obligaciones y bonos en circulación no convertibles en acciones cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.
Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.
b) Se cargará:

b_1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b_2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. Valores negociables amortizados.

Deudas por valores negociables amortizados.
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.
b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.
5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.
5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo.
5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades asociadas.
5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

5133. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
5134. Otras deudas a corto plazo con entidades asociadas.
5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

5143. Intereses a corto plazo de deudas, entidades del grupo.
5144. Intereses a corto plazo de deudas, entidades asociadas.
5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 o 52, las

fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deudas se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a_1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125.

a) Se abonarán:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145.

El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.
b) Se cargarán:

b_1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
b_2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
5208. Deudas por efectos descontados.
5209. Deudas por operaciones de «factoring».

521. Deudas a corto plazo.
522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
525. Efectos a pagar a corto plazo.
527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
528. Intereses a corto plazo de deudas.
529. Provisiones a corto plazo.

5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.
La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.
El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.

Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

a) Se abonará:

a_1) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

a) Se abonará:

a_1) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. Deudas por efectos descontados.

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.

a) Se abonará:

a_1) Al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.

b_2) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de «factoring».

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

a) Se abonará:

a_1) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.

b_2) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

521. Deudas a corto plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado, en su caso, en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, entidades o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 o 57.

b) Se cargará:

b_1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b_2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 130, 131 o 132 o a cuentas del subgrupo 74.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.

b_2) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. Efectos a pagar a corto plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a_2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. Intereses a corto plazo de deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b_1) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b_2) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

529. Provisiones a corto plazo.

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5303. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5304. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5323. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5324. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo.
5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades asociadas.
5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

5343. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
5344. Intereses a corto plazo de créditos a entidades asociadas.
5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

5353. Dividendo a cobrar de entidades del grupo.
5354. Dividendo a cobrar de entidades asociadas.
5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año, o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo/en entidades asociadas.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.
a_2) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b_1) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.
b_2) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.
Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.
Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a_1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonarán:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonarán:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en entidades vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio a corto plazo.

Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 26.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada- de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargara:

a_1) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.

a_2) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b_1) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b_2) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

542. Créditos a corto plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capital, reintegrables o no, concedidas a la entidad, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 o 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a_2) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. Créditos a corto plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. Dividendo a cobrar.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a_1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.
b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. Imposiciones a corto plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.
Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.
b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

549. Desembolsos pendientes sobre instrumentos en el patrimonio a corto plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.
Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.
b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.
552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

5523. Cuenta corriente con entidades del grupo.
5524. Cuenta corriente con entidades asociadas.
5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
555. Partidas pendientes de aplicación.
556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.
559. Derivados financieros a corto plazo.

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo.
5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

Cuenta corriente de efectivo con patronos y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

Cuenta corriente de efectivo con cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.

Recoge los movimientos con las uniones temporales de empresas y comunidades de bienes en las que participe la entidad, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de empresas, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la entidad, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.

b) Se abonará por las recepciones a favor de la entidad, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. Partidas pendientes de aplicación.

Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 o 54.

b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.

Dotación fundacional o fondo social, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los fundadores o asociados.

Se desglosarán con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a las cuentas 103 y 104 según corresponda.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

559. Derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros, clasificados en la cartera de negociación de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración favorable para la entidad, incluidos en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar».

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará:

a_1) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b_1) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 663.

b_2) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros a corto plazo, con valoración desfavorable para la entidad, incluidos en la categoría «Pasivos financieros mantenidos para negociar».

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará:

a_1) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a_2) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 663.

b) Se cargará:

b_1) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 763.

b_2) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.
561. Depósitos recibidos a corto plazo.
565. Fianzas constituidas a corto plazo.
566. Depósitos constituidos a corto plazo.
567. Intereses pagados por anticipado.
568. Intereses cobrados por anticipado.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 27.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará:

b_1) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará:

b_1) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b_2) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.
Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. Intereses pagados por anticipado.

Intereses pagados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.
b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Intereses cobrados por anticipado.

Intereses cobrados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.
Figurará en el pasivo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.
b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

57. TESORERÍA.

570. Caja, euros.
571. Caja, moneda extranjera.
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

570/571. Caja,...

Disponibilidades de medios líquidos en caja.
Figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. Bancos e instituciones de crédito...

Saldos a favor de la entidad, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiendo por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.
Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.
Figurarán en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.
b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.
Figurará en el activo corriente del balance.
Su movimiento es el siguiente:

Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

59. DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.
En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en partes vinculadas.

5933/5934/5935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
b_2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
b_2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. Deterioro del valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.
b) Se cargarán:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.
b_2) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

596. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a corto plazo en el patrimonio neto de entidades que no tienen la consideración de partes vinculadas.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.
b) Se cargará:

b_1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.
b_2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 54.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.
Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

GRUPO 6

Compras y gastos

Gastos que tienen su origen en el aprovisionamiento de bienes destinados a la actividad, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos de adaptación,

transformación o construcción. Comprende también otros gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS.

600. Compras de bienes destinados a la actividad.
601. Compras de materias primas.
602. Compras de otros aprovisionamientos.
606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
607. Trabajos realizados por otras entidades.
608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
609. «Rappels» por compras.

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. Compras de...

Aprovisionamiento de la entidad de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la entidad, con abono a cuentas del subgrupo 40 o 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

Descuentos y asimilados que le concedan a la entidad sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 o 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. «Rappels» por compras.

Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 o 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.
611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (bienes destinados a la actividad, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621. Arrendamientos y cánones.
622. Reparaciones y conservación.
623. Servicios de profesionales independientes.
624. Transportes.
625. Primas de seguros.
626. Servicios bancarios y similares.
627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628. Suministros.
629. Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras entidades.

621. Arrendamientos y cánones.

Arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la entidad.

Cánones.

Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

622. Reparaciones y conservación.

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

623. Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes.

Transportes a cargo de la entidad realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros.

Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la entidad y las de naturaleza financiera.

626. Servicios bancarios y similares.

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

628. Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Otros servicios.

Los no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la entidad, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS.

630. Impuesto sobre beneficios.

6300. Impuesto corriente.
6301. Impuesto diferido.

631. Otros tributos.
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

636. Devolución de impuestos.
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

630. Impuesto sobre beneficios.

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6300. Impuesto corriente.

a) Se cargará:

a_1) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.

a_2) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con abono a la cuenta 473.

6301. Impuesto diferido.

a) Se cargará:

a_1) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

a_2) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.

a_3) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

a_4) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1370.

a_5) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 1371.

a_6) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.

a_7) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a las cuentas 130, 131 o 132.

b) Se abonará:

b_1) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.

b_2) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

b_3) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imponibles de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

b_4) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1370.

b_5) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 1371.

b_6) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. Otros tributos.

Importe de los tributos de los que la entidad es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 600/602 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Se cargará:

a_1) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a_2) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.

a_3) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.

a_4) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

6341/6342. Ajustes negativos en IVA...

Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. Devolución de impuestos.

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la entidad como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a_1) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a_2) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

a_3) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.

a_4) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

6391/6392. Ajustes positivos en IVA...

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.

b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

64. GASTOS DE PERSONAL.

640. Sueldos y salarios.
641. Indemnizaciones.
642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
649. Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la entidad y los demás gastos de carácter social.

640. Sueldos y salarios.

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la entidad.

a) Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:

a_1) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
a_2) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.
a_3) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 264, 460 y 544 según proceda.
a_4) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

641. Indemnizaciones.

Cantidades que se entregan al personal de la entidad para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.
Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 46, 47 o 57.

642. Seguridad Social a cargo de la entidad.

Cuotas de la entidad a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.
Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

649. Otros gastos sociales.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la entidad.
Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.
Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 o 7, según se paguen en efectivo o en bienes u otros productos.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

650. Ayudas monetarias.
651. Ayudas no monetarias.
653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido (gestor).
6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Gastos por ayudas monetarias y no monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, así como otros gastos de gestión de la misma.

650. Ayudas monetarias.

Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También se recoge el importe de las prestaciones de carácter monetario que se

realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Esta cuenta podrá desarrollase a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

Se citan a título indicativo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social y atención sanitaria.

Se cargará por el importe de las ayudas concedidas, con abono a la cuenta 412 o cuentas del subgrupo 57.

651. Ayudas no monetarias.

Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También recoge el importe de las prestaciones de carácter no monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 650.

Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor en libros del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un período igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor en libros del activo.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.

Gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad; se citan a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

Se cargará por el importe de los gastos producidos con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.

Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Se cargará por el importe de los gastos a reembolsar con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.

Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a una cuenta de los subgrupos 43 y 44.

656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido.

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6560 la entidad gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6560 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a las cuentas 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6561. Pérdida soportada.

Pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a las cuentas 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Se cargará por el importe del reintegro con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4 o del subgrupo 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66. GASTOS FINANCIEROS.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
661. Intereses de obligaciones y bonos.
662. Intereses de deudas.
663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.
665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.
667. Pérdidas de créditos.
668. Diferencias negativas de cambio.
669. Otros gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. Intereses de obligaciones y bonos.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos, en su caso, los costes asociados a la transacción.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, 50 o 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. Intereses de deudas.

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 o 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. Pérdidas por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».

Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 o 5209.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 y 54.

667. Pérdidas de créditos.

Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 y 54.

668. Diferencias negativas de cambio.

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

a) Se cargará:

a_1) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.

a_2) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. Otros gastos financieros.

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.

Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.

6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.

6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

678. Gastos excepcionales.

670/671/672. Pérdidas procedentes del inmovilizado...

Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material, bienes del patrimonio histórico o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/6734/6735.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 25.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.
Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

678. Gastos excepcionales.

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6.
A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

680. Amortización del inmovilizado intangible.
681. Amortización del inmovilizado material.
682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

680/681/682. Amortización de...

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.
Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693. Pérdidas por deterioro de existencias.
694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

690/691/692. Pérdidas por deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material, bienes del patrimonio histórico y las inversiones inmobiliarias.
Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, 291, 299 y 292, respectivamente.

693. Pérdidas por deterioro de existencias.

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490, 493 o 495.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

Dotación realizada por la entidad para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de operaciones de su actividad, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones de la actividad.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 25 y 26.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 293, 294, 296 o 297.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 25 y 26.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295 o 298.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594, 596 o 597.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595 o 598.

GRUPO 7

Ventas e ingresos

Ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.

700. Ventas de mercaderías.
701. Ventas de productos terminados.
702. Ventas de productos semiterminados.
703. Ventas de subproductos y residuos.
704. Ventas de envases y embalajes.
705. Prestaciones de servicios.
706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
709. «Rappels» sobre ventas.

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. Ventas de...

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de la actividad de la entidad, mediante precio.
Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 o 57.

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 o 57 que correspondan.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

709. «Rappels» sobre ventas.

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.
Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 o 57 que correspondan.
b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

710. Variación de existencias de productos en curso.
711. Variación de existencias de productos semiterminados.
712. Variación de existencias de productos terminados.
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

710/713. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD.

720. Cuotas de asociados y afiliados.
721. Cuotas de usuarios.
722. Promociones para captación de recursos.
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

7230. Patrocinio.
7231. Patrocinio publicitario.
7233. Colaboraciones empresariales.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Ingresos obtenidos de la actividad propia de la entidad.

720. Cuotas de asociados y afiliados.

Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente a cuentas de los subgrupos 44 o 57.

721. Cuotas de usuarios.

Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.

Se citan a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como las derivadas de entregas de bienes, prestaciones sociales o asistenciales.

Su movimiento es análogo al señalado en la cuenta 720.

722. Promociones para captación de recursos.

Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro o más cifras para campañas y modalidades diferentes.

Se abonará por el importe de los ingresos con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su devolución.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas de los subgrupos 41 o 57.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras entidades con finalidad de investigación y desarrollo.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.
Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 o 206.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.

Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.
Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.
745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.
746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.
747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.
748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

Importes que deben ser imputados al excedente del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados. La entidad abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias.
Las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil se mostrarán en las citadas cuentas con el adecuado desglose.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.

Importes recibidos de las Administraciones Públicas, entidades o particulares al objeto, por lo general, de financiar los gastos ordinarios de funcionamiento de la entidad.
Se abonará por el importe concedido, con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 o 57.

745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de las subvenciones de capital.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de las donaciones y legados de capital.
Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de otras donaciones y legados.
Su movimiento es análogo al de la cuenta 746.

748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de otras subvenciones.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 746.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).
7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.
753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
754. Ingresos por comisiones.
755. Ingresos por servicios al personal.
759. Ingresos por servicios diversos.

Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida.

Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7510 la entidad gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

7511. Beneficio atribuido.

Beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. Ingresos por arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 o 57.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. Ingresos por comisiones.

Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la entidad, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. Ingresos por servicios al personal.

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la entidad a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. Ingresos por servicios diversos.

Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras entidades o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
761. Ingresos de valores representativos de deuda.
762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos a largo plazo.
7621. Ingresos de créditos a corto plazo.

763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
768. Diferencias positivas de cambio.
769. Otros ingresos financieros.
760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Rentas a favor de la entidad, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 o 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

Intereses de valores de renta fija a favor de la entidad, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 o 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

762. Ingresos de créditos.

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 27, 43, 44, 53 o 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

763. Beneficios por valoración de activos y pasivos financieros por su valor razonable.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de activos y pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar o de activos financieros híbridos.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.

Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

768. Diferencias positivas de cambio.

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

a) Se abonará:

a_1) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda extranjera.

a_2) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda extranjera, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. Otros ingresos financieros.

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.
Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
778. Ingresos excepcionales.

770/771/772. Beneficios procedentes del inmovilizado...

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material, bienes del Patrimonio Histórico o las inversiones inmobiliarias.
Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.
Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

778. Ingresos excepcionales.

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7.
Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
793. Reversión del deterioro de existencias.
794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
795. Exceso de provisiones.

7951. Exceso de provisión para impuestos.
7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.
7954. Exceso de provisión por operaciones de la actividad.

79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.
79549. Exceso de provisión para otras operaciones de la actividad.

7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material, bienes del Patrimonio Histórico y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.
Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291, 299 o 292.

793. Reversión del deterioro de existencias.

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.
Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39.

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.
Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490, 493 o 495.
Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. Exceso de provisiones.

7951/7952/7954/7955.

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.
Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 o 529.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 25 y 26, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 296 o 297.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 25 y 26.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295 o 298.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 596 o 597.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54.
Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595 o 598.

§ 73

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 173, de 21 de julio de 2015
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-2015-8147

FELIPE VI

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley.

PREÁMBULO

I

El objeto principal de esta Ley es adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se ha aprobado el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

La citada Directiva derogó la entonces Octava Directiva 84/253/CEE, del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, incorporada a nuestro ordenamiento mediante la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, regulando así por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas. Esta actividad, por su contribución a la transparencia y fiabilidad de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, constituye un elemento consustancial al sistema de economía de mercado recogido en el artículo 38 de la Constitución. Así, se configura como aquella que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada, sin que se limite a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en las cuentas que se auditan, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad

en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida. Con la finalidad de regular y establecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otra información económica financiera que haya sido verificada por un tercero independiente sea aceptada con plena confianza por los terceros interesados, en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se definió la actividad de auditoría y se establecieron, entre otras disposiciones, las condiciones que se deben cumplir para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y poder así ejercer tal actividad, las normas que regulan su ejercicio, el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, el régimen de incompatibilidades y de responsabilidad de los auditores de cuentas, el régimen de infracciones y sanciones y la atribución al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del control de la actividad y de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas.

Con el tiempo, diversas normas se sucedieron para completar este régimen. Así, en primer lugar, la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, incorporó una vía específica de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para personas que, no teniendo una titulación universitaria, hubiesen, sin embargo, obtenido una titulación suficiente para acceder a la universidad y adquirido una formación práctica de 8 años, mayor que la exigida con carácter general. Al mismo tiempo, se establecieron determinadas reglas particulares a los efectos de acreditar la formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, requisito necesario para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a efectos de la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Posteriormente, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992, modificó la composición del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, modificó el régimen de infracciones y sanciones. Asimismo, se estableció la obligación para los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la citada Ley 13/1992, de 1 de junio, de emitir inmediatamente el informe de auditoría de cuentas anuales correspondiente cuando conocieran y comprobaran la existencia de presuntas irregularidades o situaciones que pudieran afectar gravemente a la estabilidad, solvencia o continuidad de la entidad auditada.

Con la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero, se incorporó la obligación de someter a auditoría las informaciones contables que las entidades de crédito extranjeras deben hacer públicas anualmente para las sucursales que tengan en España, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España.

La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, incluyó la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato de auditoría una vez finalizado el período inicial contratado.

Posteriormente, la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, dio una nueva redacción a la obligación para los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y de la Dirección General de Seguros, de comunicar rápidamente a dichas Instituciones supervisoras cualquier hecho o decisión sobre la entidad auditada de los que tuvieran conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pudieran afectar de forma relevante al ejercicio de su actividad, a su continuidad, estabilidad o solvencia, o en los casos en que la opinión en su informe fuera denegada o desfavorable o en los que se impidiese la emisión del informe de auditoría.

Además, mediante la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores, se fijó el plazo de un año como período específico para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Junto a esas importantes modificaciones, hay que destacar dos reformas sustanciales. La primera de ellas se llevó a cabo mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, en sus artículos 48 a 53, que introdujo modificaciones sustanciales que afectaron a diversos aspectos: el examen unificado del sistema de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la obligación de seguir cursos de formación continuada de los auditores de cuentas, la incorporación de vías de acceso específicas al Registro Oficial de Auditores de Cuentas para funcionarios pertenecientes a determinados cuerpos de la administración cuya formación y funciones se hallasen relacionados con la auditoría de cuentas del sector público, el deber de independencia y las causas de incompatibilidades, el deber de rotación del auditor en relación con determinadas entidades auditadas, la responsabilidad civil de los auditores de cuentas, el deber de custodia de la documentación de los trabajos de auditoría y el acceso a dicha documentación, el régimen de infracciones y sanciones, las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con el control de la actividad de auditoría de cuentas y la creación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas.

Posteriormente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificó la composición y funciones de los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en su disposición adicional quinta, modificada a su vez por la disposición final cuarta de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, modificó la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en relación con los plazos de contratación de los auditores de cuentas, para posibilitar la renovación del contrato de auditoría por periodos sucesivos de hasta tres años una vez finalizado el periodo inicial de contratación.

La segunda de las reformas sustanciales de la Ley tuvo lugar con la entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Con esta Ley se transpuso a nuestro ordenamiento jurídico interno la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. El tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la citada Directiva 84/253/CEE, los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero con mayores cuotas de globalización e internacionalización, y la falta de un planteamiento armonizado de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea, principalmente en materia de supervisión pública, hicieron imprescindible acometer un proceso de reforma en dicho ámbito, que culminó con la citada Directiva 2006/43/CE.

Esta Directiva constituyó un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito, suponiendo en el momento de su adopción un punto de inflexión en la regulación de la actividad de auditoría. La nueva regulación se configuraba sobre la base de entender que la actividad de auditoría desempeña una función de interés público, entendida ésta por la existencia de un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, por cuanto que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que coadyuvan al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información. Frente a la Directiva derogada que contenía normas básicas de

autorización, independencia y publicidad de los auditores de cuentas, la Directiva 2006/43/CE ampliaba su alcance al mismo tiempo que pretendía armonizar un mayor número de aspectos relacionados con: la autorización y registro de auditores y sociedades de auditoría, incluidos los de otros Estados de la Unión Europea y de terceros países, las normas de ética profesional, de independencia y objetividad, la realización de las auditorías de acuerdo con las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea, la responsabilidad plena del auditor que realice la auditoría de estados financieros consolidados, el control de calidad de los auditores y sociedades de auditoría, los sistemas efectivos de investigación y sanción, disposiciones específicas relativas a las entidades de interés público y la cooperación y reconocimiento mutuo entre las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea, así como las relaciones de terceros países.

Además de incorporar a la legislación nacional la Directiva 2006/43/CE, la Ley 12/2010, de 30 de junio, modificó determinados aspectos contenidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, que eran necesarios debido a los cambios que habían tenido lugar en la legislación mercantil y para incorporar mejoras de carácter técnico derivadas de la práctica.

Así, se resaltan modificaciones que afectan al contenido mínimo del informe de auditoría con el objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico internacional; la asunción de la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas responsable de la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados; el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la actividad de auditoría de cuentas, constituido por tres grupos de normas, las normas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría, incorporando como normas de auditoría las Normas Internacionales de Auditoría que sean adoptadas por la Unión Europea; la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de quien esté autorizado en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en un registro público de terceros países de acuerdo con los requisitos de reciprocidad y equivalencia, la obligación de inscribirse de quienes emitan informes de auditoría sobre las cuentas anuales o consolidadas de sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en España, y la posibilidad de que puedan ser socios de las sociedades de auditoría otras sociedades de auditoría autorizadas en un Estado miembro de la Unión Europea, que antes no estaba permitido; la responsabilidad de los auditores únicamente por los daños que les sean imputables, siempre y cuando no se impida el resarcimiento justo del perjudicado; la extensión del deber de secreto a todos aquellos sujetos que intervienen en la realización de la auditoría de cuentas; el alcance y finalidad de la actividad de control de la auditoría de cuentas, diferenciando entre el control de calidad externo, de carácter regular y procedimental, del que puede derivar con carácter general la formulación de recomendaciones o requerimientos; y el control técnico, cuyo objeto es detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o aspecto de la actividad del auditor; y determinadas modificaciones en relación con el régimen de infracciones y sanciones, relacionadas en su casi totalidad con las nuevas obligaciones incorporadas.

Un aspecto sustancialmente modificado fue el deber de independencia de los auditores, el cual se basa, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.

En relación con el deber de independencia, se incorporó la obligación de documentar y establecer los sistemas de salvaguarda que permitan detectar y responder a las amenazas a la independencia de los auditores. Si estas amenazas son de tal importancia que comprometen la independencia, los auditores deben abstenerse de realizar la auditoría. En todo caso, se debe evitar cualquier situación que pudiera suponer una posible participación en la entidad auditada o relación con ésta. Asimismo, se modificaron determinadas situaciones o servicios que generan incompatibilidad para realizar la auditoría y se redujo el período de cómputo temporal de las situaciones de incompatibilidad de tres a dos años.

Además, se incorporó el concepto de red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría, a efectos de observar el deber de independencia, delimitándose sobre la base de la existencia de la unidad de decisión y en la existencia de relaciones de control y de influencia significativa, de suerte que las personas o entidades que formen parte de esta red que incurran en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados legalmente, harán igualmente incompatibles al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la respectiva entidad, con determinadas particularidades. También, se modificó el ámbito de extensiones subjetivas para incluir a determinados parientes.

Por otra parte, al incorporarse en ese momento el concepto de entidades de interés público, se introdujeron obligaciones como la de publicar un informe anual de transparencia y la de rotación del firmante del informe, además de la obligación para determinadas entidades de contar con una Comisión de Auditoría.

Finalmente, teniendo en cuenta las numerosas modificaciones producidas, el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, un texto comprensivo de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, sistemático, armonizado y unificado.

II

La evolución experimentada en el contexto económico y financiero desde la entrada en vigor de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006 y, en particular, la crisis financiera acaecida en los últimos años, llevó a cuestionar la adecuación y suficiencia de este marco normativo comunitario, acometiéndose un proceso de debate sobre cómo la actividad de auditoría podría contribuir a la estabilidad financiera, culminando en la aprobación y publicación de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, y del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, ambos con el fin último de reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.

A diferencia del anterior marco, se considera necesario el desarrollo de un instrumento normativo separado para las entidades de interés público con el fin de conseguir que las auditorías de estas entidades tengan una calidad elevada, contribuyendo con ello a un funcionamiento más eficaz del mercado interior, y garantizando al propio tiempo un elevado nivel de protección de los consumidores e inversores a escala de la Unión Europea.

Con tal fin, la nueva normativa de la Unión Europea, en primer lugar, pretende incrementar la transparencia en la actuación de los auditores clarificando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de reducir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es. Para ello se busca una mayor armonización de las normas de la Unión Europea, así como un nivel mínimo de convergencia en lo que respecta a las normas de auditoría, concebidas para ser utilizadas en la realización de las auditorías de las cuentas anuales de entidades de todo tipo, dimensión y naturaleza. A tales efectos, interesa destacar los nuevos requisitos de contenido del informe de auditoría, que serán mayores en el caso de los emitidos en relación con las entidades de interés público, mejorando la información que debe proporcionarse a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados. Así, a quienes auditan éstas entidades se les obliga, por un lado, a remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades que refleje los resultados de auditoría, reforzando el valor añadido que supone la auditoría y coadyuvando en la mejora de la calidad de la información económica financiera que se audita; y por otro lado, los auditores de cuentas deben incorporar al informe anual de transparencia determinada información financiera que se concreta en la Directiva. Igualmente, se persigue reforzar los canales de comunicación entre los auditores y los supervisores de las entidades de interés público.

En segundo lugar, la normativa de la Unión Europea aprobada pretende reforzar la independencia y objetividad de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría. Para ello, se incorporan requisitos más restrictivos que los de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, potenciándose la actitud de escepticismo profesional y la atención especial que debe prestarse para evitar conflictos de interés o la presencia de determinados intereses

comerciales o de otra índole, teniendo además en cuenta los casos en que opera en un entorno de red.

Al objeto de reforzar la actitud de escepticismo profesional y objetividad, de prevenir conflictos de intereses derivados de la prestación de servicios ajenos a los de auditoría, y de reducir el riesgo de posibles conflictos de intereses provocados por el actual sistema en el que «el auditado selecciona y paga al auditor» y por la amenaza de familiaridad derivada de relaciones prolongadas, el citado Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, incorpora para los auditores de entidades de interés público, una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, que no pueden prestarse a aquellas entidades, su matriz y sus controladas; determinadas normas por las que se limitan los honorarios que pueden percibir por los servicios distintos de los de auditoría permitidos o en relación con una determinada entidad de interés público; así como la obligación de rotación externa o periodo máximo de contratación.

Igualmente, y con el fin de contribuir a reforzar la independencia de estos auditores y la calidad de las auditorías realizadas en relación con estas entidades, se refuerzan las funciones atribuidas a sus Comisiones de Auditoría, en particular, las relacionadas con dicho deber, al mismo tiempo que se fortalece su independencia y capacidad técnica.

En tercer lugar, dados los problemas detectados en relación con la estructura del mercado y las dificultades de expansión, se arbitran determinadas medidas que permiten dinamizar y abrir el mercado de auditoría, incorporando el denominado «pasaporte europeo» para así contribuir a la integración del mercado de la auditoría, si bien con las medidas compensatorias que puede tomar el Estado miembro de acogida dónde se pretenda ejercer la actividad, y declarando la nulidad de las cláusulas contractuales que limitan o restringen la facultad de elegir auditor.

Las medidas anteriores se acompañan de las que se incorporan en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, relacionadas con los incentivos a la realización de auditorías conjuntas, la participación de entidades de menor tamaño en los procesos de licitación obligatoria, pública y periódica, que se regulan simplificando la elección del auditor, y la obligación de rotación externa.

Al objeto de mejorar el entorno y las iniciativas empresariales, la normativa de la Unión Europea incorpora tres grupos de medidas dirigidas a reducir los costes de transacción que conlleva la realización de actividades en el ámbito de la Unión Europea para las entidades pequeñas y medianas: la aplicación proporcionada a la complejidad y dimensión de la actividad del auditor o de la entidad auditada, la facultad de que los Estados miembros simplifiquen determinados requisitos para pequeñas entidades auditoras y disposiciones específicas para pequeñas y medianas entidades auditoras.

En cuarto lugar, al objeto de evitar una fragmentación en el mercado de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, la nueva normativa pretende un mayor grado de armonización, no sólo en las normas que rigen la actividad, sino en las que la vigilan y disciplinan, así como en los mecanismos de cooperación de la Unión Europea e internacional. En este sentido, se refuerzan las competencias de la autoridad supervisora pública, al objeto de reforzar el cumplimiento de aquellas normas, al mismo tiempo que se introduce el criterio de riesgo como rector en las revisiones de control de calidad que ha de realizar dicha autoridad y se atribuyen a ésta facultades para imponer unas mínimas normas disciplinarias. Dicha autoridad, tal y como prevé la Directiva 2014/56/UE de 16 de abril de 2014, deberá ser independiente como premisa para asegurar la integridad, autonomía y adecuación del sistema de supervisión pública.

En relación con los auditores de entidades de interés público, se incorporan mecanismos, de un lado, para hacer un seguimiento respecto a la evolución del mercado, especialmente en lo relativo a los riesgos derivados de una elevada concentración del mercado, en particular, en sectores específicos, y al funcionamiento de las Comisiones de Auditoría; y de otro lado, en relación con la vigilancia de riesgos que pudieran darse en las entidades financieras calificadas de importancia sistémica, estableciendo un diálogo sectorial y anónimo entre quienes auditan estas entidades y la Junta Europea de Riesgo sistémico.

Por todo ello, en la Directiva 2014/56/UE de 16 de abril de 2014, que se transpone en esta Ley, se tratan aspectos referidos al acceso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados en Estados miembros, a la objetividad e independencia, a la

organización de auditores, a las normas e informe de auditoría, a los informes a la Comisión de Auditoría y a la contratación y cese. En cambio, en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, se recogen normas de honorarios e independencia, del informe de auditoría, de la obligación de comunicación, de conservación y custodia, así como limitaciones temporales a la contratación o rotación externa y determinadas obligaciones de la Comisión de Auditoría, como las referidas al proceso de selección del auditor. En ambos textos, se incorporan mecanismos para fortalecer el sistema de supervisión pública en aras a asegurar la plena efectividad del nuevo marco regulatorio.

En definitiva, la nueva normativa de la Unión Europea introduce cambios sustanciales en la normativa existente, derivados de la necesidad, puesta de manifiesto en la Unión Europea, de recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público y de reforzar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia.

III

La estructura de la nueva Ley debe explicarse partiendo, de un lado y en lo que a los auditores de interés público se refiere, de su integración con el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y de otro lado, de la necesidad de transponer la Directiva 2014/56/UE. Tanto la Directiva como el Reglamento de la Unión Europea citados constituyen el régimen jurídico fundamental que debe regir la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.

La Ley regula los aspectos generales del régimen de acceso al ejercicio de la actividad de auditoría, los requisitos que han de seguirse en su ejercicio, que van desde la objetividad e independencia hasta la emisión del informe, pasando por las normas de organización de los auditores y de realización de sus trabajos, así como el régimen de control y sancionador establecidos en orden a garantizar la plena eficacia de la normativa. El Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, establece los requisitos que deben seguir los auditores de cuentas de las entidades de interés público, sin perjuicio de que les sea aplicable a éstos lo que se establece con carácter general para los auditores de cuentas y de que la Ley trate de aquellas cuestiones respecto a las cuales el referido Reglamento citado otorga a los Estados miembros diversas opciones. Ante esta dualidad de regímenes, esta Ley dedica un título a la auditoría de cuentas con carácter general, y otro a los auditores de cuentas de entidades de interés público.

Así, esta Ley se estructura en un título Preliminar y cinco títulos, en los que se contienen ochenta y nueve artículos, diez disposiciones adicionales, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y catorce disposiciones finales.

El título preliminar incluye las disposiciones generales del régimen jurídico por el que ha de regirse la actividad de auditoría de cuentas, recogiendo su ámbito de aplicación y el sistema de fuentes jurídicas que integra su normativa reguladora, que será de aplicación asimismo a quienes auditan las entidades de interés público. A estos auditores les es igualmente de aplicación el régimen establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. En dicho régimen jurídico subyace la función de interés público a la que responde el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

En lo que a las normas de auditoría se refiere, se siguen manteniendo las normas internacionales de auditoría que sean adoptadas por la Comisión de la Unión Europea. En este punto, se establece la posibilidad de que las normas técnicas de auditoría actualmente existentes y las de nueva emisión puedan imponer requisitos adicionales a los contemplados en normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, según la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

También, y siguiendo lo establecido en la Directiva que se transpone, se recogen definiciones a los efectos de esta Ley, entre las que destaca la de pequeñas y medianas entidades, en la medida en que, como se ha destacado, se incorporan menciones específicas por razón del tamaño, y siguiendo los parámetros contenidos en la Directiva 2013/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas. Debe destacarse que estos parámetros no coinciden, a los

efectos de esta Ley, con los definidos como aquellos que determinan que una auditoría es obligatoria.

El título I, dedicado a la auditoría de cuentas, regula los aspectos esenciales de la actividad de auditoría de cuentas de conformidad con la Directiva que se transpone, si bien debe señalarse que la auditoría que se regula no supone garantía alguna respecto a la viabilidad futura de la entidad auditada ni de la eficiencia o eficacia con que la entidad auditada haya dirigido o vaya a dirigir su actividad. Este título se divide en tres capítulos. El capítulo I define las modalidades de auditoría de cuentas y el nuevo contenido del informe de auditoría, que incorpora ciertos contenidos adicionales de acuerdo con la facultad otorgada a los Estados miembros. Al mismo tiempo, se amplía su alcance respecto al informe de gestión que en su caso se emita. Igualmente, se regula el régimen a aplicar en caso de auditoría de cuentas consolidadas, que se modifica para incorporar determinadas precisiones en relación con el trabajo de evaluación y revisión del auditor del grupo.

El capítulo II regula el régimen de acceso al ejercicio de la actividad de auditoría, así como el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, cuyo contenido público se ve modificado para incorporar el mandato europeo de publicidad de las sanciones. Con arreglo también a esta norma, se incorpora la posibilidad de que una sociedad de auditoría autorizada en otro Estado miembro pueda ejercer su actividad en España, siempre que quien firme en su nombre el informe esté autorizado en España.

Por otra parte, y sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea, se modifican determinados aspectos del régimen de inscripción obligatoria, en el Registro Oficial citado, de aquellos auditores de cuentas y sociedades de auditoría que emitan informes de auditoría en relación con las cuentas anuales o consolidadas de ciertas sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea cuyos valores estén admitidos a negociación en España, previo cumplimiento de requisitos equivalentes a los que se exige a los auditores de cuentas nacionales.

En todo caso, en lo que se refiere al régimen de autorización, dado que la relevancia pública exige a quien realiza esta actividad el cumplimiento ex ante de un conjunto de requisitos y condiciones, la mera presentación de declaraciones responsables o de comunicaciones previas no permite por sí misma el inicio de esta actividad. Por la misma razón, no cabe entender estimada por silencio la petición que en su caso se realice para poder ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

El capítulo III, que regula los distintos aspectos que han de regir el ejercicio de la actividad auditora, contiene cinco secciones, divididas en veinte artículos. En la sección 1.ª, se incorpora ex lege por mandato de la Unión Europea, la obligación de escepticismo profesional, así como la aplicación del juicio profesional, que deben presidir la realización de cualquier trabajo de auditoría desde su planificación hasta la emisión del informe.

En la sección 2.ª se establece el régimen de independencia al que todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se encuentran sujetos, incluidos los auditores de quienes auditan entidades de interés público, de acuerdo con las remisiones contenidas en el capítulo IV y las cuestiones tratadas en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. Se mantiene el régimen contenido en la norma que ahora se deroga y que se configuraba como un sistema mixto al basarse, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.

Este régimen se enmarca en la regulación contenida en la Directiva 2014/56/UE, que sigue recogiendo, al igual que la Directiva anterior, como principios generales a asegurar por los Estados miembros, el de ser independiente, el de no participar en el proceso de toma de decisiones y el de evaluar las amenazas a la independencia y en su caso aplicar salvaguardas para atenuar aquellas (autorrevisión, abogacía, interés propio, familiaridad o confianza o intimidación) que pudieran comprometer la independencia y en su caso abstenerse de realizar la auditoría. Igualmente, sigue obligando a cada Estado miembro a asegurar que un auditor de cuentas no realice una auditoría en relación a una entidad

auditada cuando existan relaciones financieras, comerciales, laborales o de otro tipo de tal importancia que comprometa la independencia del auditor. La nueva redacción comunitaria sigue obligando a que el auditor considere el entorno de red en que opera a los efectos de observar su independencia.

Sin embargo, la nueva Directiva a transponer incorpora unos requisitos más restrictivos, no contemplados anteriormente, tales como la obligación de que los Estados miembros se aseguren de que cualquier persona, no solo el auditor, que pueda influir en el resultado de la auditoría se abstenga de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad; que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tome medidas para evitar conflictos de interés o de relación comercial u otra clase, directas o indirectas, reales o potenciales, que puedan comprometer la independencia; que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, su personal o quien le preste servicios en el ejercicio de la actividad de auditoría, y determinados parientes, no posean interés significativo directo ni realicen determinadas operaciones con instrumentos financieros de la entidad auditada; que dichas personas no participen en la auditoría si poseen instrumentos financieros de la auditada o tienen algún interés o relación comercial o financiera con la misma. Finalmente, recoge determinadas exigencias en relación con los regalos, situaciones sobrevenidas que afecten a la entidad auditada y prohibiciones posteriores, y con el periodo mínimo durante el cual la obligación de independencia debe observarse. Por todo ello, y consecuentemente con la finalidad expresada de reforzar la independencia, el régimen contenido en la nueva Directiva va más allá de un enfoque de principios.

En la medida en que el régimen incorporado en el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se deroga, cabía en la redacción anterior de la Directiva, resulta más que justificado mantener el mismo sistema mixto, habida cuenta que la independencia se constituye en pilar fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, y que la nueva Directiva es más restrictiva que la anterior.

Por tanto, sobre la base de dicho régimen mixto se incorporan, fortaleciendo el sistema de incompatibilidades o prohibiciones, los nuevos requisitos que con el carácter de mínimos contempla la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014, y se modifican determinadas cuestiones para evitar que el régimen aplicable a los auditores de cuentas con carácter general sea más restrictivo que el que se exige en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, de modo que se introducen determinados ajustes en el periodo de cómputo al que se extienden determinadas incompatibilidades. Esto no significa que la independencia del auditor no pueda verse comprometida por amenazas derivadas de intereses o relaciones comerciales, laborales, familiares o de otra clase, existentes con anterioridad al período de cómputo establecido.

Así, se incorpora legalmente la obligación de establecer los sistemas de salvaguarda para hacer frente a las amenazas que pudieran derivarse de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, laboral, familiar o de otra índole. En todo caso, debe evitarse cualquier situación o relación que pudiera aparentar una posible participación en la entidad auditada, relación con ésta, o en su gestión, definiéndose qué se entiende por ésta, de modo que se pudiera concluir que la independencia resulta comprometida, tal como establece la Directiva. Como señala la Recomendación de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002, sobre la independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales, son dos los elementos sustanciales del requisito de independencia, real y apariencia, de modo que los auditores deben ser y parecer ser independientes. Siendo esta una actitud mental inobservable la normativa y práctica internacional delimita las situaciones o servicios que se configuran como presunciones *iuris et de iure,* generadoras de incompatibilidad con la realización de la auditoría.

Asimismo, se modifican determinadas situaciones o servicios que generan incompatibilidad para realizar la auditoría, incorporando los relacionados con operaciones realizadas con los instrumentos financieros, la tenencia de intereses significativos y la aceptación de obsequios de valor significativo. Igualmente se mantiene el período de cómputo temporal de determinadas situaciones de incompatibilidad al ejercicio anterior al que se refieren los estados financieros auditados, reduciéndolo a un año para la gran mayoría, que coinciden con los servicios que se prohíben para los auditores de entidades de interés público. Al mismo tiempo, se incluyen las actuaciones que deben realizar los

auditores en situaciones sobrevenidas en las que se adquiere un interés financiero o la entidad auditada resulta afectada por una combinación de negocios. También se introducen ajustes en las incompatibilidades que resultan de circunstancias o situaciones en que incurren los familiares.

La Directiva que se transpone establece que pueden afectar al deber de independencia la existencia de relaciones, situaciones o servicios no sólo entre la entidad auditada y el auditor o sociedad de auditoría, sino también entre aquélla y la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría. En las normas de extensión se distingue entre la red auditora y la red no auditora, lo que obedece a la necesidad de establecer más excepciones cuando concurren las causas de incompatibilidad en la red no auditora dada su teórica lejanía. El sentido de las normas de extensión que se recoge es que si las personas o entidades comprendidas en dicho ámbito incurren en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados en esta Ley y en otras disposiciones legales, harán igualmente incompatibles al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la respectiva entidad, si bien teniendo en cuenta las particularidades que se establecen en la Ley. En dicho ámbito de extensión subjetiva se incluye también, entre otros, a quienes estén vinculados por determinadas relaciones de parentesco, como los progenitores, hijos y hermanos y sus cónyuges, dado que en estos casos existen o pueden existir las mismas amenazas a la independencia que pueden darse de igual forma que en el caso del cónyuge del auditor, excluyéndose del alcance de dicha extensión y reduciéndose el círculo de familiares para determinados supuestos.

Por otra parte, y también de acuerdo con la Directiva, se reduce a un año el periodo que rige para las prohibiciones impuestas con posterioridad a la finalización del trabajo de auditoría y al que está sujeto el auditor, al objeto de evitar que en la realización objetiva del trabajo de auditoría concurran o se presenten situaciones que puedan suponer un riesgo o una amenaza a la independencia por la existencia, durante dicha realización, de compromisos o expectativas futuras que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de la auditoría. Únicamente se mantiene el periodo de prohibición de dos años para el caso de auditores de entidades de interés público.

Las modificaciones incorporadas en dichas situaciones o servicios no significan en modo alguno que, cuando concurran las situaciones modificadas o suprimidas u otras situaciones o servicios prestados durante periodos anteriores, no constituyan o no puedan constituir amenazas a la independencia, siendo así que el auditor de cuentas deberá establecer al respecto el oportuno sistema de salvaguardas para su evaluación y, en su caso, eliminación. De igual modo, no significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia o entidad que comprometan su independencia en relación con la entidad auditada. Como hasta ahora, lo mismo debe entenderse para el caso de que se produzcan situaciones distintas de las definidas como causas de incompatibilidad que, por su naturaleza y momento de realización, puedan suponer una amenaza que comprometa, pese a las salvaguardas establecidas, la independencia del auditor.

La sección 3.ª regula la responsabilidad civil de los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría y la fianza que deben prestar, sin que se haya incorporado modificación alguna.

La sección 4.ª incorpora, de un lado, los principios y políticas a los que deben ajustarse la organización interna del auditor y la sociedad de auditoría, que deben orientarse a prevenir cualquier amenaza a la independencia y deben garantizar la calidad, integridad y carácter crítico y riguroso con que se realizan las auditorías. De otro lado, se regulan las normas mínimas a las que ha de ajustarse la organización del trabajo del auditor.

En la sección 5.ª se prevén los deberes de conservación y custodia, y de guardar secreto de la documentación referente a cada auditoría y demás documentación generada y exigida de acuerdo con esta Ley, incorporándose determinadas excepciones en favor de ciertas autoridades internacionales en los términos previstos en la misma.

El capítulo IV, dividido en cuatro secciones, contiene los requisitos más estrictos exigidos a los auditores de entidades de interés público, además de aquello establecido en el título I que no resulte contradictorio o exceptuado por lo regulado en dicho capítulo, tal como se establece en su sección 1.ª, y de acuerdo con la remisión genérica a la Directiva que se

contiene en el artículo 1.2 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014. Por razones de seguridad jurídica y uniformidad normativa se contienen las referencias correspondientes al articulado de dicho Reglamento, y se precisan en su caso determinados aspectos no tratados en el mismo o las opciones que éste contempla en favor de los Estados miembros. La sección 2.ª regula los informes que tienen que emitir estos auditores con el fin de aumentar la confianza de los usuarios de la información económica financiera auditada y su responsabilidad en relación con la auditoría realizada. Así, en primer lugar, debe emitirse un informe de auditoría cuyo contenido es mucho más amplio que el previsto con carácter general, exigiéndose en el Reglamento de la Unión Europea información sobre la independencia y sobre su capacidad para detectar irregularidades, incluidas las debidas a fraude. En segundo lugar, estos auditores deben publicar el informe anual de transparencia, respecto al cual el citado Reglamento de la Unión Europea incorpora determinada información financiera sobre sus ingresos y desglose, cuyo criterio se determina en esta Ley, y los de la red auditora. Además, se exige que se publique de forma separada al de la red a la que pudiera pertenecer en aras de alcanzar una mayor transparencia y evitar cualquier confusión, sin perjuicio del contenido que adicionalmente podrá desarrollarse mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La sección 3.ª, relativa al régimen de independencia, incluye en primer lugar, además de las correspondientes referencias al articulado del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, la remisión a lo previsto en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I, habida cuenta que el artículo 6 de dicho Reglamento establece la obligación de cumplir con lo previsto en el artículo 22 ter de la Directiva, precepto que resulta incorporado en las citadas secciones, y que obligan a cumplir, entre otras, las previsiones establecidas en relación con el régimen de independencia, así como la obligación de evaluar la existencia de amenazas que comprometan su independencia y de aplicar las medidas de salvaguarda a aplicar. De acuerdo con las opciones otorgadas a los Estados miembros, y de conformidad con lo previsto en el artículo 22 de la Directiva, se amplía el periodo de cómputo al que deben extenderse las prohibiciones y se prohíben también los servicios detallados cuando se realizan por los familiares próximos. En segundo lugar, recoge el ejercicio de las opciones atribuidas a los Estados miembros en relación con la duración máxima de contratación de los auditores y las normas de limitación de honorarios por concentración con respecto a una entidad de interés público, incorporadas en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014. Respecto a la duración, no se opta por prolongar la duración máxima, habida cuenta que se entiende que las excesivas relaciones prolongadas generan una amenaza de familiaridad de tal entidad que la independencia se entiende comprometida. En relación con las normas de limitación de honorarios por dependencia financiera, se entiende adecuado imponer el requisito más restrictivo de prohibir la realización de auditoría en el ejercicio siguiente, toda vez que alcanzar determinado porcentaje de concentración supone una amenaza de interés propio e incluso de intimidación que no puede mitigarse. En relación con las distintas opciones ejercidas respecto a las normas de honorarios, de servicios prohibidos y rotación externa, se opta por ejercer determinadas opciones más restrictivas, consistentes en fijar, en beneficio también de una mayor seguridad jurídica, determinadas situaciones que impiden realizar la auditoría de cuentas. En relación con las limitaciones de honorarios se exige que el auditor considere adicionalmente la red en que opera al objeto de evitar que mediante ésta se eluda su cumplimiento. De esta manera se pretende asegurar una aplicación consistente y uniforme de las normas de independencia, pilar fundamental en que descansa la confianza que se deposita en el informe de auditoría.

Finalmente, la sección 4.ª incorpora las especificidades que son aplicables a estos auditores en relación con las normas de organización interna, de organización del trabajo y del traspaso de expedientes y el artículo 45 autoriza a determinar reglamentariamente los requisitos que deben reunir quienes auditen entidades de interés público, lo que resulta justificado por la necesidad de asegurar la adecuada disposición de medios y capacidades para auditar entidades cuya información tiene una compleja dimensión e indudable impacto económico en los mercados.

El título II regula el sistema de supervisión pública y comprende cuatro capítulos. El capítulo I determina el ámbito de aplicación de la supervisión pública, cuya plena responsabilidad corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, autoridad

responsable en materia de auditoría de cuentas, delimitando este ámbito por las funciones que se atribuyen y los sujetos a los que alcanza. A las que viene ejerciendo actualmente se incorporan las que exige la nueva normativa, referidas a la vigilancia de la evolución del mercado de auditoría. Con ello se alcanzan los objetivos de la normativa de la Unión Europea que requiere una autoridad competente especializada en la información económica financiera, así como en el marco normativo que regula la actividad auditora y en su vigilancia, al mismo tiempo que resulta garantizada la ausencia de cualquier conflicto de intereses, de modo que la supervisión tenga como fin único la mejora de la calidad de las auditorías y se asegura que no haya fraccionamiento en el mercado regulador y supervisor de la auditoría. Con ello se sigue la práctica existente en la casi totalidad de los Estados miembros. No obstante, la atribución a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de la competencia supervisora en relación con las funciones atribuidas a las Comisiones de auditoría de cuentas de las entidades de interés público, se entiende sin perjuicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto única autoridad competente y responsable última del sistema de supervisión pública, según el nuevo artículo 32.4 bis de la Directiva.

Tal como resulta de la normativa de la Unión Europea, y al objeto de cumplir sus funciones de manera adecuada, eficaz, eficiente y con integridad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas debe cumplir con las siguientes premisas: ser independiente, de modo que no participen en sus órganos rectores o en la toma de decisiones quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas; ser transparente en lo que a los programas de trabajo e informes de actividad se refiere; contar con la capacidad, los conocimientos técnicos y los recursos apropiados y suficientes y tener una financiación adecuada y segura, libre de cualquier influencia indebida por parte de los auditores y sociedades de auditoría. En particular, la nueva normativa de la Unión Europea exige que la autoridad competente cuente con la atribución de las competencias necesarias para llevar a cabo sus tareas, incluyendo la capacidad de adoptar medidas para asegurar el cumplimiento de las nuevas disposiciones, la capacidad para acceder a los datos, obtener información y realizar inspecciones o demás comprobaciones que estime oportunas, para lo cual podrá contratar servicios de profesionales o ser asistido por expertos, manteniéndose en el artículo 55 la facultad ya existente de acordar con terceros, bajo determinadas condiciones, tareas relacionadas con las inspecciones de auditores que no sean de interés público, incluyendo a las Corporaciones representativas de auditores de cuentas. También, se mantiene la autorización al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para desarrollar los criterios que éste debe seguir en relación con la ejecución del control de calidad. El capítulo II se dedica al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, autoridad supervisora nacional a la que se atribuyen las competencias en materia de auditoría de cuentas, de acuerdo con la normativa de la Unión Europea citada.

Interesa destacar dos aspectos. Por un lado, la especial prevalencia e interés que requieren los trabajos de auditoría de las entidades de interés público, lo que justifica una mayor especialización, atención y dedicación por parte del supervisor, y requiere de este la adecuada ordenación y utilización eficiente y eficaz de los medios disponibles para su debido cumplimiento. Por otro lado, la especial obligación, que ya tenía atribuida el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de velar por el deber de independencia, lo que le confiere, tal como ha reconocido la jurisprudencia, la función específica y cualificada de pronunciarse sobre la observancia de dicho deber en el concreto desarrollo de la actividad de auditoría por su condición de tercero objetivo, neutral e informado, a la par que técnico, que debe prevalecer frente a cualquier criterio que pudiera venir de la propia entidad auditada o de otros entes. Las funciones atribuidas al respecto a la Comisión de Auditoría se configuran como una suerte de salvaguarda preventiva que no exime al auditor de cuentas de observar el deber de independencia, ni tampoco condiciona ni excluye las competencias de supervisión que al respecto se atribuyen al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Asimismo, se precisa de forma más detallada el alcance y finalidad de la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas y de sus dos modalidades, que se siguen manteniendo pero que pasan a denominarse, siguiendo la terminología del Derecho de la Unión Europea y que impera en la práctica internacional, de un lado, inspecciones -antiguo

control de calidad externo-, de carácter regular o periódico y de las que puede derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos, para cuya realización se incorpora como criterio rector el análisis de riesgos; y de otro, investigaciones –en las que se incardina el actual control técnico– al objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o actividad del auditor. Estas actuaciones de control siguen participando de la naturaleza de actuaciones previas de información, contempladas en el artículo 69.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El control adecuado de la actividad de auditoría requiere igualmente establecer mecanismos adecuados de intercambio de información con otros organismos o instituciones públicas, en particular, con el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

Por último, los capítulos III y IV regulan los aspectos internacionales que resulten de la nueva normativa de la Unión Europea. El sistema de supervisión pública debe comprender los mecanismos adecuados que permitan una cooperación efectiva a escala europea entre las actividades de supervisión de los Estados miembros, en cuanto factor que contribuye a asegurar una calidad elevada y homogénea de la auditoría en la Unión Europea. Dicha cooperación descansa en el principio de reglamentación y supervisión en el Estado miembro de origen en el que está autorizado el auditor o sociedad de auditoría y dónde tenga la entidad auditada su domicilio social. En el caso de servicios transfronterizos en el ámbito de la Unión Europea, corresponderán las inspecciones a la autoridad del Estado miembro de origen, en el que esté autorizado el auditor o sociedad, y las investigaciones a la autoridad del Estado miembro en el que tenga su domicilio social la entidad auditada, tal como se precisa en el capítulo II. Se extiende el deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea a las autoridades europeas de supervisión.

De acuerdo con el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, la cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros ha de organizarse en el marco de la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores, en la que se integra el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como autoridad responsable de la supervisión pública en materia de auditoría de cuentas, y para el que se prevé su participación activa, al mismo tiempo que el intercambio de cierta información.

Los mecanismos de cooperación europea se contemplan mediante la posibilidad de transmitir información al Banco Central Europeo, al Sistema Europeo de Bancos Centrales y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos, y de crear colegios de supervisores en los que se pueda intercambiar información, en particular en relación con las actividades de auditores que operen en el marco de una red.

Asimismo, se mantiene la necesidad de una cooperación efectiva con las autoridades de terceros países dada la complejidad de las auditorías de grupos transfronterizos y el entorno económico cada vez más internacionalizado, al mismo tiempo que se incorporan determinadas precisiones a las que debe sujetarse la transmisión a tercero de la información remitida o enviada como resultado de esta cooperación.

Con el fin de reforzar el cumplimiento de las obligaciones incorporadas en esta Ley como consecuencia de la transposición de la Directiva 2014/56/UE y de la aplicación del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, se introducen ciertas modificaciones en el régimen de infracciones y sanciones, contenido en el título III. Dichas modificaciones afectan principalmente a la inclusión de nuevos tipos infractores como consecuencia de las nuevas obligaciones que se imponen, así como de cumplir con el mandato europeo de que las sanciones sean efectivas y disuasorias. Asimismo, se han introducido algunas modificaciones en la clasificación de los tipos infractores, menores, pero necesarias para adecuarlas a los principios citados. Igualmente se modifican las normas de publicidad de las sanciones y de denuncia para cumplir con los mandatos contenidos al respecto en la citada Directiva. Respecto a la denuncia, sin efecto vinculante en orden a la incoación de procedimiento sancionador, su tratamiento está supeditado, mediante la ordenación y utilización eficiente y eficaz de los medios disponibles, al debido cumplimiento de las competencias de control de la actividad auditora, atribuidas legalmente al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de modo que permita alcanzar el objetivo último de la mejora global y en su conjunto en la calidad de los trabajos de auditoría, proyectando dichas

actuaciones sobre todos los que están habilitados legalmente para ejercer la actividad de auditoría y, en especial, de quienes auditan entidades de interés público por la mayor relevancia que tiene frente a terceros.

El título IV se dedica a las tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el control y la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. El hecho imponible de la tasa por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas lo constituye la prestación por parte del ICAC de un servicio que afecta a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría y que se pone de manifiesto, entre otras actuaciones, a través de la llevanza del Registro Oficial de Auditoría de Cuentas, labores normativas, inspecciones e investigaciones o el régimen disciplinario de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría. El coste de la actividad de control y supervisión es mayor en auditorías de entidades de interés público, dados los mayores requisitos que la Ley que ahora se aprueba exige a los auditores o sociedades de auditorías que las llevan a cabo. Finalmente, el título V contiene la regulación correspondiente a la protección de datos de carácter personal.

En definitiva, con la regulación que se incorpora, el ejercicio de las actuaciones de control encomendadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha de permitir alcanzar la mejora global y en su conjunto en la calidad de los trabajos de auditoría, de modo que se alcance un nivel elevado de confianza en los usuarios de la información económica y se eviten conflictos de interés en la realización de las auditorías. Con ello se pretenden fortalecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otro documento contable que haya sido verificado por un tercero sea aceptado con plena confianza por la persona que trata de obtener información a través de ellos, precisamente, por haber sido emitido por quien, teniendo la capacidad y formación adecuada, es independiente.

IV

Finalmente, la Ley se acompaña de diez disposiciones adicionales, algunas de las cuales se mantienen con el mismo contenido que en el texto legal que se deroga, tales como las referidas a la auditoría obligatoria y los auditores del sector público. Otras disposiciones son objeto de modificación, tal como ocurre y como se ha expuesto, en relación con los mecanismos de cooperación, o se incorporan *ex novo,* tal como sucede con las referidas al seguimiento y evolución del mercado, las sociedades de auditoría, las comunicaciones electrónicas y la duración máxima de contratación.

Destaca la novedad incorporada mediante la disposición adicional tercera, en la que se regula la exigencia de una Comisión de Auditoría para las entidades de interés público, de acuerdo con los requisitos, excepciones, dispensas, composiciones y funciones que contiene la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014, e incorporando su contenido en el articulado del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En las tres disposiciones transitorias se incorporan las que se contenían ya en la Ley 12/2010, de 30 de junio, así como las referidas a deberes o requisitos que se consideran novedades con esta Ley al objeto de establecer un periodo transitorio que facilite la aplicación de los nuevos deberes o requisitos. Es el caso de los referidos a las sociedades de auditoría y a las situaciones de incompatibilidad.

Las disposiciones finales regulan determinadas modificaciones normativas, principalmente para ajustarse a la normativa de la Unión Europea, debiendo destacarse la referida a las comisiones de auditoría, y recogen determinadas habilitaciones, destacando la modificación que deja sin vigor la definición de entidades de interés público por razón de tamaño contenida en el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

TÍTULO PRELIMINAR

Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones

Artículo 1. *Ámbito de aplicación y objeto.*

1. Esta Ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

2. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

3. La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en esta Ley.

4. Lo dispuesto en esta Ley no resulta aplicable a las auditorías de cuentas que se realicen por los órganos del sector público estatal, autonómico o local en el ejercicio de sus competencias, que se regirán por su legislación específica de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional segunda.

Artículo 2. *Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.*

1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y lo establecido en el capítulo IV del título I de esta Ley.

2. Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría.

A estos efectos, se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

3. Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I.

4. Las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, de conformidad con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su «Boletín Oficial».

En el caso de que las corporaciones de derecho público representativas a que se refiere el párrafo anterior, previo requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no elaborasen, adaptasen o revisasen alguna de las normas técnicas de auditoría, de las normas de ética y de las normas de control de calidad interno, en la forma establecida anteriormente, este Instituto procederá a su elaboración, adaptación o revisión, informando de ello a las referidas corporaciones de derecho público representativas y cumpliendo también el requisito de información pública durante el plazo de dos meses.

5. Sólo podrán imponerse requisitos o procedimientos adicionales a los establecidos en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea cuando dichos requisitos o procedimientos adicionales se deriven de requerimientos exigidos por ley nacional referente al ámbito de aplicación de las auditorías de cuentas o resulten necesarios para aumentar la credibilidad y calidad de los estados financieros auditados.

Estos requisitos adicionales serán comunicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la Comisión Europea, como mínimo, tres meses antes de su entrada en vigor o, en el caso de requisitos ya existentes en el momento de la adopción de una norma internacional de auditoría, en un plazo no superior a tres meses a partir de la fecha de adopción de la norma internacional de auditoría.

Dichos requisitos adicionales deberán establecerse mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales. La Resolución deberá ser publicada en su «Boletín Oficial», previo trámite de información pública durante el plazo de dos meses.

Artículo 3. *Definiciones.*

A los efectos de lo establecido en esta Ley, se aplicarán las siguientes definiciones:

1. Marco normativo de información financiera: el conjunto de normas, principios y criterios establecido en:

a) La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.

b) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.

c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.

d) Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.

e) El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.

2. Auditoría obligatoria: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, que sea exigida por el Derecho de la Unión Europea o la legislación nacional.

3. Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

4. Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria mercantil adoptada, autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

5. Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a

negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

6. Auditor principal responsable:

a) Auditor de cuentas que firme el informe de auditoría de cuentas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría.

b) En el caso de sociedades de auditoría, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso por la sociedad de auditoría como principales responsables de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad.

c) En el caso de auditorías de cuentas consolidadas o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso como auditor o auditores principales responsables de realizar la auditoría en las entidades que sean significativas en el conjunto consolidable.

7. Estado miembro de origen: el Estado miembro de la Unión Europea que haya autorizado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría a realizar la actividad de auditoría de cuentas en dicho Estado de conformidad con lo dispuesto en su normativa nacional como trasposición del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, modificada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

8. Estado miembro de acogida: el Estado miembro de la Unión Europea, distinto del de origen, en el que un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría autorizados por su Estado miembro de origen para realizar la actividad de auditoría de cuentas, obtengan la correspondiente autorización para realizar la actividad en aquel Estado, de conformidad con lo dispuesto en su normativa nacional como resultado de la trasposición de los artículos 3 bis y 14, respectivamente, de la Directiva 2006/43/CE.

9. Entidades pequeñas: las entidades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.

b) Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las entidades perderán esta consideración si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere este apartado.

En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las entidades tendrán esta consideración si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

10. Entidades medianas: las entidades que, sin tener la consideración de entidades pequeñas, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los veinte millones de euros.

b) Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los cuarenta millones de euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las entidades perderán esta consideración si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere este apartado.

En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las entidades tendrán esta consideración si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

11. Equipo del encargo: personal del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría que participen en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas concreto, incluyendo a quienes, siendo socios o no, sean empleados o cualquier persona cuyos servicios estén a disposición o bajo el control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

12. Familiares del auditor principal responsable: los cónyuges de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad, y aquellos con los que el auditor tenga vínculos de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral, así como los cónyuges de aquellos con los que tengan los vínculos de consanguinidad citados.

13. Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad: los cónyuges o quienes mantengan análoga relación de afectividad, quienes tengan vínculos de consanguinidad en primer grado descendente y quienes, con independencia del grado, tengan vínculos de consanguinidad y vivan en su hogar durante un período mínimo de un año.

14. Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.

15. Entidades vinculadas a la entidad auditada: las entidades que estén vinculadas directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control en los términos a que se refiere el apartado siguiente, mediante la existencia de una misma unidad de decisión al estar controladas la entidad auditada y las otras entidades por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o mediante la existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

16. Entidades con relación de control con la entidad auditada: las entidades vinculadas directa o indirectamente a la entidad auditada mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio.

TÍTULO I

De la auditoría de cuentas

CAPÍTULO I

De las modalidades de auditoría de cuentas

Artículo 4. *Auditoría de cuentas anuales y de otros estados financieros o documentos contables.*

Las dos modalidades de auditoría de cuentas que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley son:

1. La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.

2. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables, que consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.

Lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 5. *Informe de auditoría de cuentas anuales.*

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.

b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.

c) Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude.

Asimismo, se describirán los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

d) Declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría, de acuerdo con el régimen regulado en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I.

e) Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión podrá revestir cuatro modalidades: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

Cuando no existan salvedades la opinión será favorable.

En el caso de que existan tales salvedades, deberán reflejarse todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.

Asimismo, se indicarán, en su caso, las posibles incertidumbres significativas o materiales relacionadas con hechos o condiciones que pudieran suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento.

También se hará referencia a las cuestiones que, no constituyendo una salvedad, el auditor de cuentas deba o considere necesario destacar a fin de enfatizarlas.

f) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los siguientes supuestos:

1.º En el caso de auditorías de cuentas consolidadas de sociedades a que se refiere el artículo 49.5 del Código de Comercio y de cuentas anuales individuales de sociedades referidas en el artículo 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en relación con el estado de información no financiera mencionado en los citados artículos, o, en su caso, con el informe separado correspondiente al mismo ejercicio al que se haga referencia en el informe de gestión, que incluya la información que se exige para dicho estado en el artículo 49.6 del Código de Comercio, conforme a lo previsto en el apartado 7 del mismo artículo.

En ambos supuestos, el auditor deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en este la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.

2.º En el caso de auditorías de cuentas de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados regulados, en relación con la información contenida en el artículo 540.4. letra a), 3.º, letra c), 2.º y 4.º a 6.º, y letras d), e), f) y g), del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital; y, para las sociedades cotizadas definidas en el artículo 495 de dicho Texto Refundido, adicionalmente a la información anterior, el informe anual de remuneraciones de los consejeros, contenido en el artículo 541 del mismo Texto Refundido.

En ambos supuestos, el auditor deberá comprobar únicamente que la información mencionada en el párrafo anterior, para las entidades emisoras de valores y para las sociedades cotizadas, se ha facilitado en los informes correspondientes y estos han sido incorporados al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.

g) Una declaración de si la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la presente ley. En caso de que estuviera obligada, una declaración de que la entidad publicó el informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.

h) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa. En todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I y, en su caso, en la sección 3.ª del capítulo IV del título I.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al registro mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

3. El informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por éstos.

4. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión. La publicación de estos documentos, junto con el informe de auditoría, se regirá por lo dispuesto en el marco normativo de información financiera que resulte aplicable.

5. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas.

Cuando el informe sea público podrá hacerse mención a su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

6. El informe de auditoría será redactado en lenguaje claro y sin ambigüedades. En ningún caso se podrá utilizar el nombre de ningún órgano o institución pública con competencias de inspección o control de modo que pueda indicar o sugerir que dicha autoridad respalda o aprueba el informe de auditoría.

Artículo 6. *Deber de solicitud y suministro de información.*

Las entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria para realizar los trabajos de auditoría de cuentas; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe de auditoría de cuentas.

Artículo 7. *Auditoría de cuentas consolidadas.*

1. Esta Ley será de aplicación a la auditoría de cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados.

2. El auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores.

3. Quienes emitan la opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, o sobre otros estados financieros o documentos contables consolidados, vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

4. El auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, efectuará una evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable.

La evaluación deberá documentarse en los papeles de trabajo del auditor de las cuentas consolidadas, incluyendo la naturaleza, calendario y alcance de la labor realizada por los otros auditores o sociedades de auditoría, así como, en su caso, la revisión realizada por el auditor de las cuentas consolidadas de partes relevantes de la documentación de auditoría de los citados auditores realizada a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

Asimismo, el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, revisará el trabajo de auditoría realizado por los otros auditores a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, debiendo documentar dicha revisión.

A estos efectos, y para que el auditor de las cuentas consolidadas pueda basarse en el trabajo realizado por los otros auditores o sociedades de auditoría será necesario suscribir un acuerdo previo con éstos a fin de transmitir toda la documentación necesaria para la realización de la auditoría de las cuentas consolidadas.

La documentación correspondiente al trabajo de auditoría de las cuentas consolidadas, que corresponde conservar al auditor o la sociedad de auditoría de dichas cuentas, deberá permitir la revisión y control del trabajo realizado por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de forma adecuada.

5. Cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas, adoptará las medidas adecuadas e informará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de tal circunstancia y sus causas en los plazos y forma que se determine reglamentariamente. Entre las medidas a adoptar se deberá incluir la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas

consolidadas, directamente o en colaboración con otros auditores, según proceda, sobre las cuentas de las citadas entidades.

6. En el supuesto de que el auditor de cuentas consolidadas sea objeto de una inspección o investigación en relación con un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si es requerido para ello, pondrá a disposición de quien realice tal control o investigación toda la información que obre en su poder relativa al trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, incluyendo los papeles de trabajo correspondientes a los trabajos realizados por los citados otros auditores.

7. En el caso de que una entidad que forme parte del conjunto consolidable sea auditada por auditores de cuentas o sociedades de auditoría de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, será responsable de aplicar los procedimientos que reglamentariamente se determinen para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por los citados auditores de cuentas o sociedades de auditoría del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo, pudiendo a tal efecto conservar una copia de esa documentación o acordar por escrito con estos auditores de cuentas o sociedades de auditoría un acceso adecuado e ilimitado para que el auditor del grupo la remita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando éste lo requiera. Si existieran impedimentos legales o de otro tipo que impidieran la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor del grupo, la documentación conservada por este auditor incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre la existencia de tales impedimentos.

8. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación también a la sociedad de auditoría que realice la auditoría de cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, así como a los auditores de cuentas que la realicen en nombre de dicha sociedad.

9. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las auditorías que se realizan por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público sobre las cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles. Este tipo de auditorías se regirá por la normativa específica del sector público.

CAPÍTULO II

Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 8. *Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27.

2. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas será público y su información será accesible por medios electrónicos.

3. En el caso de auditores de cuentas, contendrá la siguiente información:

a) Nombre, dirección, número de registro y situación en la que se encuentren inscritos.

b) En el caso de estar inscrito en situación de ejerciente, se indicará el domicilio profesional, dirección de página web, y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado.

c) Todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación, de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso, los números de registro.

d) Las sanciones impuestas como consecuencia del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 82.

4. En el caso de las sociedades de auditoría, contendrá la siguiente información:

a) Nombre, domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad, número de registro y dirección de página web.

b) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.

c) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad de auditoría, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha designación.

d) Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refieren los artículos 19 ó 20, deberá aportar información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o indicación de donde puede obtenerse públicamente dicha información.

e) Todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y de terceros países, con indicación de la autoridad competente para la inscripción y, en su caso, el número de registro.

f) En su caso, si la sociedad de auditoría está inscrita en virtud de lo establecido en el artículo 11.4, indicación del Estado miembro de origen en el que estuviera autorizado.

g) Las sanciones impuestas como consecuencia del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 82.

5. En el caso de auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, deberán figurar de forma separada, debiendo en todo caso identificarse como tales aquellos a que se refieren respectivamente el artículo 10.3 y el artículo 11.5, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España.

6. La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no facultará para el ejercicio de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1, que requerirán las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso.

7. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 10.3, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada, los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades.

Artículo 9. *Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:

a) Ser mayor de edad.

b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.

c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.

d) Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. La autorización a que se refiere la letra d) del apartado 1 anterior se concederá a quienes reúnan las siguientes condiciones:

a) Haber obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional.

No se exigirá este requisito a quienes, cumpliendo el resto de los requisitos establecidos en este apartado, hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que faculten para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en la letra b) de este apartado, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito

financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Para el cómputo del periodo de formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas la certificación de dicha formación práctica corresponderá a quienes, en aquel momento, fueran miembros en ejercicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Registro de Economistas Auditores pertenecientes al Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Registro General de Auditores perteneciente al Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

b) Haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica.

Los programas de enseñanza teórica deberán versar sobre las materias a que se refiere la letra c) de este apartado.

La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

El examen de aptitud profesional, que estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, deberá versar sobre las siguientes materias: marco normativo de información financiera; análisis financiero; contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión; gestión de riesgos y control interno; auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta; normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría; normas internacionales de auditoría; así como normas de ética e independencia. Asimismo, el citado examen deberá cubrir, en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, las siguientes materias: derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social; tecnología de la información y sistemas informáticos; economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

Quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de las reguladas en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.

3. El examen de aptitud se realizará mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante orden del Ministro de Economía y Competitividad.

Reglamentariamente se establecerán las normas para la aprobación del contenido de los programas, la periodicidad, la composición del tribunal, en el que habrá de constar al menos un miembro de cada una de las corporaciones representativas de auditores de cuentas y el periodo de formación práctica.

4. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los empleados públicos, cuya formación y funciones desempeñadas se hallen relacionadas con la auditoría de cuentas del sector público, o que examinen o valoren la situación financiera y patrimonial y la actuación de las entidades financieras o aseguradoras, y que hayan sido seleccionados como empleados públicos mediante oposición o mediante otras pruebas establecidas al efecto que permitan constatar la formación teórica y aptitud necesaria para el ejercicio de tales funciones, cuando cumplieran los requisitos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas establecidos en este artículo.

El requisito relativo al seguimiento de programas de enseñanza teórica y el correspondiente a la superación del examen de aptitud profesional, establecidos en las letras b) y c) del apartado 2, se entenderán cumplidos mediante la superación de la oposición o de las pruebas selectivas de acceso al empleo público referidas en el párrafo precedente.

Asimismo, se entenderá cumplido el requisito de la formación práctica establecido en la letra b) del apartado 2, mediante el desempeño efectivo de trabajos correspondientes a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos del Sector Público, de entidades financieras o aseguradoras, durante un periodo mínimo de tres años, debidamente certificado.

5. La presentación de una declaración responsable o una comunicación previa no permitirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. No podrá entenderse estimada por silencio administrativo la petición de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y, por tanto, de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 10. *Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.*

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría cuyo conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro en que el auditor de cuentas esté autorizado.

2. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países, en condiciones de reciprocidad, que cumplan requisitos equivalentes a los exigidos en letras a), b) y c) del artículo 9.2, así como con la obligación de formación continuada a que se refiere el artículo 8.7.

Para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán acreditar, al menos, el cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras a) y c) del artículo 9.1, superar una prueba de aptitud equivalente a la que se refiere el apartado anterior, en los términos que reglamentariamente se determinen, y disponer de domicilio o establecimiento permanente en España o designar a un representante con domicilio en España.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, deberán en todo caso inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial en España, excepto cuando la entidad auditada emita exclusivamente obligaciones, bonos u otros títulos de deuda negociables que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que hayan sido admitidos a negociación en un mercado secundario oficial en España antes del 31 de diciembre de 2010 y cuyo valor nominal por unidad sea de 50.000 euros como mínimo en la fecha de emisión.

b) Que hayan sido admitidos a negociación en un mercado secundario oficial en España después del 31 de diciembre de 2010 y cuyo valor nominal por unidad sea de 100.000 euros como mínimo en la fecha de emisión.

Esta excepción no se aplicará cuando la entidad emita valores que sean equiparables a las acciones de sociedades o que, si se convierten o si se ejercen los derechos que confieren, den derecho a adquirir acciones o valores equiparables a acciones.

Los auditores de cuentas a que se refiere este apartado deberán reunir las siguientes condiciones:

1.ª Cumplir los requisitos equivalentes a los exigidos en los artículos 9.1, letras a) y c), y 9.2, letras a) y b).

2.ª Designar a un representante con domicilio en España.

3.ª Realizar los informes de auditoría a los que se refiere este apartado con arreglo a las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y a lo estipulado en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I o, en su caso, con arreglo a las normas y requisitos declarados equivalentes por la Unión Europea.

4.ª Que tengan publicado en su página web el informe anual de transparencia a que se refiere el artículo 37, o un informe que cumpla los requisitos equivalentes de información.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estos auditores de cuentas no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en relación con entidades domiciliadas en España.

Sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea, los informes de auditoría emitidos por estos auditores de cuentas de terceros países no registrados en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no tendrán eficacia jurídica en España.

Artículo 11. *Sociedades de auditoría.*

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como sociedades de auditoría de cuentas las sociedades mercantiles que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.

b) Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Que una mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

En caso de que el órgano de administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir las condiciones establecidas en este apartado.

2. Será de aplicación a las sociedades de auditoría lo dispuesto en el artículo 9.5. Asimismo, la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales será de aplicación a las sociedades de auditoría de cuentas en cuanto no contravenga esta Ley.

3. La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría como auditores principales responsables para realizar la auditoría, así como para firmar el informe en nombre de dicha sociedad.

4. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría de cuentas autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea, que pretendan ejercer la auditoría en España, siempre que el auditor principal responsable o los auditores principales responsables que realicen la auditoría figuren inscritos en situación de ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. La autorización en otro Estado miembro podrá exigirse mediante la acreditación de un certificado emitido por la correspondiente autoridad competente dentro de los tres meses anteriores a la solicitud.

La inscripción de estas sociedades se comunicará a las autoridades competentes de los Estados miembros de origen. Las retiradas de autorización de sociedades inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, cuando también estuvieran inscritas en otro Estado miembro, serán comunicadas al Estado miembro de acogida, con indicación de la causa de la misma.

5. En todo caso deberán estar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas de terceros países que emitan informes de auditoría en relación a las cuentas anuales a que se refiere el artículo 10.3. En estos casos, se exigirá a quienes firmen los informes en nombre de la entidad el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado artículo.

Para estar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, estas sociedades y demás entidades de auditoría deberán cumplir las siguientes condiciones:

a) Que el auditor de cuentas que firme el informe de auditoría en nombre de éstas y la mayoría de los miembros de su órgano de administración cumplan con los requisitos equivalentes a los exigidos en las letras a) y c) del artículo 9.1 y en las letras a) y b) del artículo 9.2.

b) Que los informes de auditoría a que se refiere este apartado se realicen con arreglo a las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y a lo estipulado en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I, o en su caso, con arreglo a las normas y requisitos declarados equivalentes por la Unión Europea.

c) Que designen un representante con domicilio en España.

d) Que tengan publicado en sus páginas web el informe anual de transparencia a que se refiere el artículo 37, o un informe que cumpla los requisitos equivalentes de información.

Los informes de auditoría emitidos por las sociedades y demás entidades de auditoría a que se refiere este apartado no inscritas, no tendrán eficacia jurídica en España, sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estas sociedades y demás entidades de auditoría no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría en relación con entidades domiciliadas en España.

Las sociedades y demás entidades de auditoría a que se refiere este apartado causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en este apartado, por renuncia voluntaria o por sanción.

Artículo 12. *Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

a) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 9 y 10. Dicho incumplimiento deberá ser comunicado por los auditores de cuentas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) Por renuncia voluntaria.

c) Por sanción.

2. Además de por los mismos supuestos que se indican en el apartado anterior, las sociedades de auditoría causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, cuando incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 11.1, así como por no mantener la garantía financiera prevista en el artículo 27.

Las sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 11 para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Tal incumplimiento dará lugar a la baja en dicho Registro cuando se mantenga durante un tiempo superior a tres meses. Excepcionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a solicitud de la sociedad de auditoría, podrá prorrogar el plazo anterior por un período de hasta otros tres meses cuando se acrediten circunstancias suficientes que lo justifiquen.

No obstante, antes de que transcurran los tres meses de prórroga, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá efectuar requerimientos para la subsanación o cumplimiento de los requisitos exigidos en este artículo en un plazo determinado, que de no ser atendidos, podrán dar lugar a la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

CAPÍTULO III

Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Escepticismo y juicio profesionales

Artículo 13. *Escepticismo y juicio profesionales.*

1. En la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, el auditor de cuentas deberá actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional en los términos previstos en esta sección y el resto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Se entiende por escepticismo profesional la actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría.

Esta actitud supone reconocer la posibilidad de que existan incorrecciones materiales en las cuentas anuales objeto de auditoría, incluyendo fraudes o errores, sea cual fuere la experiencia anterior del auditor de cuentas en relación con la honestidad e integridad de los responsables de la administración y de los directivos de la entidad auditada.

En particular, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría mantendrán una actitud de escepticismo profesional:

a) Cuando revisen las estimaciones de la dirección de la entidad relativas al valor razonable, al deterioro de activos y provisiones y a los futuros flujos de tesorería determinantes de la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento.

b) Cuando realicen la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, y la fiabilidad e integridad de los documentos, de las respuestas y otra información procedentes de la entidad auditada.

3. Se entiende por juicio profesional la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurran, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

La aplicación del juicio profesional debe documentarse adecuadamente. No se admitirá la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos o circunstancias concurrentes en el trabajo, por la evidencia de auditoría obtenida o que no sean conformes con lo establecido en la normativa citada en el párrafo anterior.

Sección 2.ª Independencia

Artículo 14. *Principio general de independencia.*

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida.

2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deberán abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada. No se considerará participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de actuaciones exigidas por otras disposiciones de rango legal.

3. En todo caso, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una entidad en aquellos supuestos en que incurran en

alguna causa de incompatibilidad de las previstas en los artículos 16 a 20 o de las situaciones contempladas en los artículos 23, 25, 39 y 41.

4. En particular, no podrán participar ni influir, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Artículo 15. *Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda.*

1. A efectos de lo establecido en esta sección, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su citada independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia.

2. Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial.

Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

3. Los procedimientos de detección e identificación de amenazas y las medidas de salvaguarda serán adecuados a la dimensión de la actividad de auditoría del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada, en su caso, para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

4. Las situaciones y amenazas a que se refieren los apartados anteriores podrán generarse, igualmente, cuando concurran en las personas o entidades a que se refieren los artículos 18, 19 y 20.

Artículo 16. *Causas de incompatibilidad.*

1. En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o en los auditores principales responsables del trabajo de auditoría:

a) Circunstancias derivadas de situaciones personales:

1.º Tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad.

2.º Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes.

A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.

3.º Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada.

A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los instrumentos financieros que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.

4.º Solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.

b) Circunstancias derivadas de servicios prestados:

1.º La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.

2.º La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

i. Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;

ii. Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.

3.º La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.

4.º La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

5.º La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, las menciones a los estados financieros se entenderán realizadas al resto de documentos a que se refiere el artículo 1.2, cuando sean objeto de auditoría.

Artículo 17. *Extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada.*

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando concurran en las entidades vinculadas con la entidad auditada las circunstancias de incompatibilidad personales previstas en el artículo 16.1.a).

2. La prestación de los servicios previstos en el artículo 16.1.b) únicamente determinarán la incompatibilidad del auditor o de la sociedad de auditoría cuando se presten a otras entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control.

Artículo 18. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables.*

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurran en los familiares del auditor o auditores principales responsables del trabajo de auditoría a que se refiere el artículo 3.6, letras a) y b), las circunstancias contempladas en el artículo 16.

Esta previsión también se aplicará cuando las circunstancias de incompatibilidad derivadas de situaciones personales o de servicios prestados se aprecien respectivamente

en relación con las entidades vinculadas o controladas por la entidad auditada a que se refiere el artículo anterior.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, las circunstancias de incompatibilidad se apreciarán teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

a) Respecto a las derivadas de la condición ostentada o puesto desempeñado conforme al artículo 16.1.a).1.º:

1.º En todo caso, si el familiar tiene la condición de miembro del consejo de administración de la entidad auditada, su entidad dominante o de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa.

2.º Si desempeña puestos de empleo, éstos habrán de afectar a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, que contengan los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

3.º En los demás supuestos, existirá incompatibilidad cuando se produzcan en la entidad auditada, en su entidad dominante o en una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

b) Respecto a las resultantes de poseer instrumentos financieros conforme a lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º:

1.º Cuando los familiares con vínculos estrechos del auditor o auditores principales responsables posean instrumentos financieros de la entidad auditada. Si los instrumentos fuesen de una entidad vinculada, deberán ser significativos.

2.º Cuando el resto de familiares posean instrumentos financieros que sean significativos de la entidad auditada, de su entidad dominante o de una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

En el caso de que los cónyuges de estos familiares posean instrumentos financieros de una entidad vinculada de las contempladas en el párrafo anterior, existirá incompatibilidad cuando, conforme a lo previsto reglamentariamente, sean muy significativos.

c) Respecto a la realización de operaciones relacionadas con instrumentos financieros prevista en el artículo 16.1.a).3.º:

1.º Cuando los familiares con vínculos estrechos del auditor o auditores principales responsables realicen operaciones con los instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada, de su entidad dominante o de una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

2.º Cuando el resto de familiares realicen operaciones con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada, y el volumen de las operaciones sea significativo o, si se tratase de los cónyuges de estos familiares, muy significativo.

d) Respecto a las circunstancias de incompatibilidad relativas a la prestación de servicios previstas en el artículo 16.1 b), se entenderá que existe incompatibilidad en el caso de que se produzcan en la entidad auditada, en su entidad dominante o en una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control y sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

Artículo 19. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.*

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 16 o en otras leyes en las siguientes personas o entidades:

a) Las personas, distintas de los auditores principales responsables, sean auditores o no y formen o no parte de la organización del auditor o sociedad de auditoría, que participen o

tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

b) Las personas, distintas de las citadas en la letra anterior, que formen parte del equipo del encargo, ya sean empleados o ya presten servicios a disposición del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

c) Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras anteriores. A efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría se aplicará lo establecido en el artículo 3.15, en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada, así como la existencia de socios comunes.

d) Las personas, distintas de las citadas en las letras anteriores, que sean empleados o cuyos servicios estén a disposición o bajo control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y que intervengan directamente en las actividades de auditoría.

Esta previsión también se aplicará cuando concurran en las personas o entidades a que se refiere este apartado las circunstancias de incompatibilidad derivadas de situaciones personales o servicios prestados respectivamente en relación con las entidades vinculadas o controladas por la entidad auditada a que se refiere el artículo 17.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, las circunstancias de incompatibilidad se apreciarán teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

a) Respecto a las derivadas de la condición ostentada o puesto desempeñado conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1.a).1.º:

1.º Cuando concurran en las personas a que se refiere el apartado 1, letra d), existirá incompatibilidad si afecta a la entidad auditada, a su entidad dominante o a una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada. En todo caso, existirá situación de incompatibilidad cuando tengan la condición de miembros del órgano de administración.

2.º En el caso de los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refiere el apartado 1, solo existirá incompatibilidad si fuesen administradores o responsables del área económica-financiera de la entidad auditada, de su entidad dominante o de una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

No obstante, en el caso de los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refieren las letras c) y d) del apartado 1, solo existirá incompatibilidad cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

b) Respecto a las resultantes de poseer instrumentos financieros conforme a lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º

1.º Cuando las personas a que se refieren las letras c) y d) del apartado 1 y sus familiares con vínculos estrechos posean instrumentos financieros significativos de la entidad auditada, de su entidad dominante o de una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y dicha entidad sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

2.º Cuando concurran en los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1.

c) Respecto a la realización de operaciones relacionadas con instrumentos financieros prevista en el artículo 16.1.a).3.º

1.º Cuando los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1, realicen operaciones con los instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada, por su entidad dominante o por una entidad vinculada respecto de la cual la entidad auditada ejerza control

o influencia significativa y sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

2.º Cuando los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refieren las letras c) y d) del apartado 1, realicen operaciones con los instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada, y el volumen de las operaciones sea significativo.

d) Respecto a las resultantes de solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada conforme a lo previsto en el artículo 16.1.a).4.º, cuando concurran en los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1.

e) Respecto a las circunstancias de incompatibilidad relativas a la prestación de servicios previstas en el artículo 16.1.b):

1.º Cuando concurran en las personas a que se refiere la letra d) del apartado 1, existirá incompatibilidad en el caso de que se produzcan en la entidad auditada, en su entidad dominante o en una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control y sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

2.º Cuando los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refiere el apartado 1 presten servicios de contabilidad o de preparación de los registros contables o estados financieros a la entidad auditada o a una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control y sea significativa, en términos de importancia relativa, para la entidad auditada.

No obstante, cuando se trate de familiares de las personas a que se refieren las letras c) y d) del apartado 1, solo existirá incompatibilidad cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

Artículo 20. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.*

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando las circunstancias contempladas en el artículo 16 o en otras leyes concurran en las personas o entidades, excluidas las personas o entidades a que se refiere el artículo anterior, con las que formen una misma red los auditores principales responsables a que se refiere el artículo 3.6, letras a) y b), o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría.

A efectos de lo dispuesto en este apartado las personas de la red del auditor o sociedad de auditoría que podrán originar una situación de incompatibilidad se limitarán, con carácter general, a las que tengan la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general en una entidad perteneciente a dicha red.

Esta previsión también se aplicará cuando concurran las circunstancias de incompatibilidad derivadas de situaciones personales o servicios prestados respectivamente en relación con las entidades vinculadas o controladas por la entidad auditada a que se refiere el artículo 17, siempre que la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y aquellas sean, en términos de importancia relativa, significativas para la entidad auditada.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, las circunstancias de incompatibilidad se apreciarán teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

a) Respecto a las derivadas de la condición ostentada o puesto desempeñado conforme al artículo 16.1.a).1.º:

1.º Si las personas o entidades a que se refiere el apartado 1 ejercen cargo directo o desempeñan puestos de empleo, habrán de afectar a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

2.º En el caso de que sus familiares con vínculos estrechos fuesen administradores o responsables del área económica-financiera de la entidad auditada, cuando, por razón de la

estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

b) Respecto a las resultantes de poseer instrumentos financieros conforme a lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º, existirá incompatibilidad cuando las personas o entidades a que se refiere el apartado 1 posean instrumentos financieros significativos de la entidad auditada, de su entidad dominante o de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa, siempre y cuando, por razón de la estructura y dimensión conjunta de la sociedad de auditoría y de las entidades pertenecientes a la red, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

c) No será aplicable la causa de incompatibilidad relativa a la solicitud o aceptación de obsequios prevista en el artículo 16.1.a).4.º

d) Respecto a los servicios prestados previstos en el artículo 16.1.b), existirá incompatibilidad si los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refiere el apartado 1 prestan servicios de contabilidad o de preparación de los registros contables o estados financieros a la entidad auditada, siempre que, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

Artículo 21. *Periodo de vigencia de las incompatibilidades.*

1. Existirá una situación de incompatibilidad derivada de la prestación de servicios cuando dichos servicios se presten en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

En el caso de las incompatibilidades derivadas de situaciones personales, se entenderá que existen cuando estas se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas del artículo 16.1.a).2.º, deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.

2. En el supuesto de que la posesión de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 16.1.a).2.º se produzca de forma sobrevenida con posterioridad a la aceptación del encargo, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés financiero en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de tal circunstancia. Si no pudiese resolverse el citado interés en el plazo anterior por circunstancias no imputables al auditor, éste podrá ampliarse, si bien el interés debe estar resuelto, en todo caso, antes de la emisión del informe de auditoría. De no proceder en tal sentido deberán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría y efectuar las comunicaciones previstas en el artículo 5.2.

Cuando, una vez aceptado un encargo, la entidad auditada sea adquirida, se fusione o adquiera otra entidad, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá identificar y evaluar los intereses, relaciones o situaciones con la entidad, a fin de determinar si su independencia pudiera verse comprometida. En el plazo más breve posible y, en todo caso, antes de tres meses, el auditor adoptará las medidas necesarias para eliminar las relaciones o intereses que comprometieran su independencia o para reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo para que ésta no resulte comprometida.

3. El periodo de cómputo a que se refiere este artículo será de aplicación en los supuestos a que se refieren los artículos 17, 18, 19 y 20, con las particularidades que en dichos artículos se contemplen.

Artículo 22. *Régimen de contratación.*

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser

contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Si una vez finalizado el periodo de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último período contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

2. Durante el periodo inicial, o el período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

Los accionistas que ostenten más del cinco por ciento del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concurra justa causa.

3. Cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones temporales de contratación establecidas en el apartado 1 de este artículo.

4. Serán nulos de pleno derecho los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 23. *Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.*

1. Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.

2. La prohibición a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a las siguientes personas:

a) Los auditores, socios o no, distintos a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

b) Quienes formen parte del equipo de encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada.

c) Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

3. El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría a los que se refiere este artículo, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad auditada o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.

4. Lo establecido en este artículo no será de aplicación cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de

auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.

Artículo 24. *Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.*

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada. No podrán tener carácter contingente ni basarse en ningún tipo de condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja.

A estos efectos, se entenderán por honorarios contingentes en un encargo de auditoría aquellos en los que la remuneración se calcula con arreglo a una fórmula preestablecida en función de los resultados de una transacción o del propio trabajo de auditoría. No se considerarán contingentes los honorarios establecidos por resolución judicial o por las autoridades correspondientes.

2. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a servicios de auditoría de cuentas y otros servicios, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones.

Artículo 25. *Causas de abstención por honorarios percibidos.*

1. Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, éstos deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente.

2. También será exigible la obligación de abstenerse de realizar la auditoría correspondiente en el ejercicio siguiente cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría y de quienes forman parte de la red, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red.

3. Reglamentariamente se determinarán los criterios a tener en cuenta para el caso de auditores de cuentas o sociedades de auditoría que inicien su actividad, así como de auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas. Asimismo, reglamentariamente se determinarán los ingresos totales a computar a efectos del cumplimiento de este límite.

Sección 3.ª Responsabilidad y garantía financiera

Artículo 26. *Responsabilidad civil.*

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en este artículo.

2. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero.

A estos efectos, se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de

auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.

La responsabilidad civil será exigible de forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por terceros.

3. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, dentro de los límites señalados en el apartado precedente, el auditor que haya firmado el informe de auditoría y la sociedad de auditoría.

4. La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Artículo 27. *Garantía financiera.*

1. Sin perjuicio de la responsabilidad civil regulada en el artículo anterior, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar garantía financiera.

2. La garantía financiera podrá prestarse mediante depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil o de caución, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio.

3. Reglamentariamente se fijarán, además del importe de la garantía financiera para el primer año de ejercicio de la actividad, los elementos esenciales que resulten necesarios para garantizar su suficiencia y vigencia a efectos de cumplir su finalidad.

Sección 4.ª Organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría

Artículo 28. *Organización interna.*

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría dispondrán de procedimientos administrativos y contables fiables, de procedimientos de valoración de riesgo eficaces, de mecanismos operativos que permitan asegurar el control y la protección de sus sistemas informáticos, así como de los mecanismos internos de control de calidad, que garanticen el cumplimiento de las decisiones y procedimientos en el seno de la estructura funcional del auditor de cuentas y en todos los niveles de la sociedad de auditoría.

2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría implantarán un sistema de control de calidad interno que garantice la calidad de la auditoría de cuentas de conformidad con lo establecido en las normas de control de calidad interno a las que se refiere el artículo 2.

El responsable último del sistema de control de calidad interno será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que pueda realizar la auditoría de cuentas de acuerdo con lo exigido en el artículo 8.1.

El sistema de control de calidad interno deberá incluir, entre otros aspectos, los siguientes:

a) Medidas organizativas y administrativas eficaces para prevenir, detectar, evaluar, comunicar, reducir y, cuando proceda, eliminar cualquier amenaza a la independencia de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, de conformidad con lo establecido en la sección 2.ª del capítulo III del título I.

Dichas medidas deberán incluir, entre otras, políticas y procedimientos que garanticen que los propietarios o accionistas, así como los miembros de los órganos de administración, de dirección y de supervisión interna de las sociedades de auditoría, o de las sociedades vinculadas a las que se refieren los artículos 19 y 20, no puedan intervenir en la realización de una auditoría de cuentas de ningún modo que pueda comprometer la independencia y objetividad del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría.

En el caso de los auditores de cuentas, las políticas y procedimientos mencionados en el párrafo anterior se referirán a las personas y entidades vinculadas al auditor de cuentas en los términos establecidos en los artículos 19 y 20.

b) Políticas y procedimientos apropiados para la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, relativos a la ética e independencia, la aceptación y continuidad de los trabajos, los recursos humanos, incluyendo la formación del personal y la realización de encargos, incluidas la supervisión y revisión de los trabajos de auditoría de cuentas, así como el seguimiento.

Dichas políticas y procedimientos incluirán, entre otros, los siguientes:

1.º Políticas y procedimientos para que el personal de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, así como cualquier otra persona que intervenga directamente en la actividad de auditoría de cuentas, posean los conocimientos y la experiencia necesarios para el desempeño de las funciones que tienen asignadas.

2.º Políticas retributivas, incluyendo como tales la participación en beneficios, que ofrezcan suficientes incentivos al rendimiento para asegurar la calidad de la auditoría de cuentas. En particular, los ingresos que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría obtengan de la prestación a la entidad auditada de servicios distintos a los de auditoría de cuentas no formarán parte de la evaluación del rendimiento ni de la retribución de ninguna persona que participe en la realización del trabajo de auditoría de cuentas o que pueda influir en el mismo.

3.º Políticas y procedimientos en relación con la organización del archivo de auditoría a que se refiere el artículo 29.

4.º Políticas y procedimientos que garanticen que la externalización de funciones o actividades de auditoría no menoscabe el control de calidad interno del auditor de cuentas y de las sociedades de auditoría, ni las actividades de supervisión a las que se refiere el artículo 49. Dicha externalización no afectará a la responsabilidad del auditor de cuentas y sociedades de auditoría frente a la entidad auditada.

5.º Políticas y procedimientos para comprobar y analizar la idoneidad y eficacia de sus sistemas de organización interna y del sistema de control interno, así como las medidas a adoptar para corregir cualquier posible deficiencia.

Dichos procedimientos incluirán, entre otros, los medios para que el personal del auditor de cuentas y de las sociedades de auditoría pueda denunciar internamente los hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En todo caso, el auditor de cuentas y las sociedades de auditoría deberán realizar una evaluación anual del sistema de control de calidad interno. El auditor de cuentas y la sociedad de auditoría mantendrán registros de las conclusiones de dicha evaluación y de las medidas propuestas, en su caso, para modificar el sistema sometido a evaluación.

3. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría se dotarán de sistemas, recursos y procedimientos apropiados para garantizar la continuidad y regularidad de sus actividades de auditoría de cuentas. A tal efecto, establecerán medidas de carácter organizativo y administrativo apropiadas para prevenir, detectar, resolver y registrar los incidentes que puedan tener consecuencias graves para la integridad de su actividad de auditoría de cuentas.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos simplificados a que se refieren los apartados anteriores para quienes realizan exclusivamente las auditorías de entidades pequeñas.

4. El auditor de cuentas y las sociedades de auditoría deberán documentar los sistemas, políticas, procedimientos, mecanismos y medidas mencionados en los apartados anteriores, y ponerlos en conocimiento de su personal, así como de las personas y entidades a las que se refieren los artículos 19 y 20 que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas.

5. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán poder acreditar al sistema de supervisión pública que las políticas y los procedimientos que hayan establecido para lograr el cumplimiento efectivo de lo establecido en los apartados anteriores son

adecuados, debiendo guardar proporción con la magnitud y la complejidad de sus actividades, determinadas en función de la dimensión de las entidades que son auditadas.

Artículo 29. *Organización del trabajo.*

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría designarán conforme a criterios de calidad, independencia y competencia, al menos, un auditor principal responsable para la realización del trabajo de auditoría de cuentas. El auditor principal responsable o los auditores principales responsables participarán activamente en la realización del trabajo de auditoría de cuentas, dedicando el tiempo suficiente al trabajo de auditoría asignado y dispondrán de los recursos suficientes, así como del personal con la competencia y capacidad necesarias para desempeñar sus funciones adecuadamente.

2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría elaborarán un archivo de auditoría por cada trabajo de auditoría de cuentas, que comprenderá, al menos, el análisis y la evaluación realizadas previamente a la aceptación o continuidad del trabajo de auditoría, incluyendo los aspectos relativos al deber de independencia del auditor exigido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I, así como demás documentación referente a cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones obtenidas en la realización de cada trabajo de auditoría, incluidas las que consten en el informe.

El archivo de auditoría se cerrará en el plazo máximo de 60 días a partir de la fecha del informe de auditoría.

3. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán crear y documentar los siguientes registros relativos a su actividad de auditoría de cuentas:

a) Registro de infracciones graves o muy graves de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como de sus eventuales consecuencias y de las medidas destinadas a subsanar las infracciones y a modificar el sistema de control de calidad interno. Se elaborará un informe anual que contenga un resumen general de las medidas adoptadas, que se divulgará al nivel interno apropiado.

b) Registro de consultas, que contenga las solicitudes formuladas y el asesoramiento recibido de expertos.

c) Registro de entidades auditadas, que incluya los datos siguientes en relación con cada entidad auditada:

1.º Razón social, número de identificación fiscal, dirección y domicilio social.

2.º Identificación del principal auditor responsable o de los principales auditores responsables y, en su caso, del revisor de control de calidad.

3.º Honorarios devengados correspondientes a cada ejercicio en concepto de auditoría de cuentas y por otros servicios prestados a la entidad auditada, desglosados para cada uno de estos dos tipos de servicios y por entidad.

d) Registro de reclamaciones, que contengan las que hayan sido formuladas por escrito y estén relacionadas con la ejecución de las auditorías de cuentas.

Sección 5.ª Deberes de custodia y secreto

Artículo 30. *Deber de conservación y custodia.*

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe y demás documentación, información, archivos y registros a que se refieren los artículos 28, 29, 42 y 43.

Artículo 31. *Deber de secreto.*

El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de

la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La invocación del deber de secreto regulado en este apartado no impedirá la aplicación de lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Artículo 32. *Acceso a la documentación.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos al deber de secreto:

a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de la función supervisora a que se refiere el capítulo I del título II, como a efectos de la cooperación internacional prevista en el capítulo IV del título II.

b) Quienes resulten designados por resolución judicial.

c) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en el artículo 38, y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder.

Adicionalmente, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá solicitar cualquier información y documentos a los auditores de las cuentas correspondientes a las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores que sean precisos para el ejercicio de las competencias atribuidas.

d) Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.

e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.

f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en el artículo 7, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte de su sucesor a toda la información relacionada con la entidad auditada y a la documentación de la auditoría más reciente.

g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos a que se refiere el capítulo IV del título II.

h) Quienes estén autorizados por ley.

CAPÍTULO IV

De la auditoría de cuentas en entidades de interés público

Sección 1.ª Disposiciones comunes

Artículo 33. *Ámbito de aplicación.*

Este título resulta de aplicación a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.2, así como a las entidades de interés público en lo relacionado con la designación y contratación de auditor.

Artículo 34. *Régimen jurídico.*

A los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público, les será de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, así como lo establecido en esta Ley de acuerdo con las particularidades establecidas en este título.

Sección 2.ª De los informes

Artículo 35. *Informe de auditoría de cuentas anuales.*

El informe de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Artículo 36. *Informe adicional para la Comisión de Auditoría en entidades de interés público.*

1. Los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de entidades de interés público elaborarán y presentarán un informe adicional al de auditoría de las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. En el caso de auditoría de cuentas anuales consolidadas, el auditor del grupo deberá elaborar este informe adicional para entregarse a la sociedad dominante.

2. Cuando lo soliciten las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público, el informe adicional para la Comisión de Auditoría les será facilitado sin demora por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

Artículo 37. *Informe anual de transparencia.*

1. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público deberán publicar y presentar de forma individual un informe de transparencia de conformidad con el contenido mínimo establecido en el artículo 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La información relativa al volumen total de negocios de los auditores legales que ejercen a título individual y las sociedades de auditoría que forman parte de la red del auditor o sociedad de auditoría, referida en el artículo 13.2.b).iv) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, comprenderá el correspondiente a los servicios de auditoría de estados financieros anuales y consolidados, así como a los servicios distintos de auditoría que hubiesen prestado a las entidades de interés público y a las entidades vinculadas a que se refiere el artículo 17.

b) La información relativa al volumen total de negocios del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, referida en el artículo 13.2.k), incisos i) y iii), del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se desglosará de forma separada por cada una de las entidades de interés público auditadas.

2. De conformidad con lo establecido en el artículo 13.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la publicación, en la página web, del informe de transparencia o la actualización del mismo cuando proceda, en la forma y plazo que reglamentariamente se determine.

3. En el caso excepcional en que, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 13.2.k) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría decida no publicar la información indicada en el artículo 13.2.f) del citado Reglamento, relativa a las entidades de interés público auditadas durante el ejercicio precedente, con el objeto de prevenir una amenaza significativa y grave para la seguridad personal de cualquier particular, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deberá

comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las razones que justifican la existencia de dicha amenaza en el plazo y forma que reglamentariamente se determine.

4. El contenido del informe de transparencia a que se refiere el apartado 1 podrá desarrollarse mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Dicha resolución deberá ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Artículo 38. *Informe a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público.*

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros de las entidades de interés público sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, o a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito, a los citados órganos o instituciones públicas según proceda, toda información relativa a la entidad o institución auditada de la que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones en los supuestos contemplados en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Sección 3.ª Independencia

Artículo 39. *Incompatibilidades y servicios prohibidos.*

A los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público les será de aplicación:

1. El régimen establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril y, en particular, los artículos 5.1, 5.4 y 5.5. No obstante, podrán prestarse los servicios a que se refiere el artículo 5.3 de dicho Reglamento, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el mismo.

Adicionalmente, la prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría a que se refiere el artículo 5.1 del Reglamento se extenderá a los familiares de los auditores principales responsables con las particularidades a que se refiere el artículo 18.2 d) de esta Ley, así como a las personas a que se refiere el artículo 19 con las particularidades contempladas en dicho artículo.

2. El régimen establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) De las circunstancias previstas en el artículo 16.1 serán de aplicación únicamente los supuestos de la letra a), resultando asimismo de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 en relación con dichas circunstancias y supuestos.

b) Serán de aplicación las normas contempladas en los artículos 17 a 20, en relación con las circunstancias y supuestos a que se refiere la letra a) anterior.

c) Las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría establecidas en el artículo 23 serán de aplicación durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría.

Artículo 40. *Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría.*

1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un

máximo de catorce años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional, o hasta diez años si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5 del Reglamento de la UE número 537/2014, de 16 de abril. Durante el periodo inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

2. En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

3. La designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría en las entidades de interés público estará sujeta a lo dispuesto en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 16 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

4. Los accionistas que ostenten más del cinco por ciento del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concurra justa causa. Asimismo, dicha solicitud podrá ser realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En todo caso, en el supuesto de cese o revocación del auditor de cuentas, el auditor de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar tal circunstancia a la autoridad nacional supervisora correspondiente de la entidad de interés público, indicando las razones que la fundamentan.

Artículo 41. *Honorarios y transparencia.*

1. En relación con las limitaciones de honorarios se aplicará lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular, los artículos 4.1 y 4.2.

2. Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, dicho auditor o sociedad de auditoría deberá abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente.

Asimismo, también será exigible la obligación de abstenerse prevista en el párrafo anterior cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la red, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red. Reglamentariamente se determinarán los ingresos totales a computar a efectos del cumplimiento de este límite.

No obstante, en los términos en los que reglamentariamente se determine, cuando la sociedad de auditoría sea pequeña o mediana, la Comisión de Auditoría u órgano equivalente, sobre la base de un examen a las amenazas a la independencia y las medidas adoptadas para atenuarla, podrá autorizar excepcionalmente que se realice la auditoría de cuentas del ejercicio inmediatamente siguiente por una sola vez. Dicha excepcionalidad deberá quedar adecuadamente justificada y motivada.

3. La comunicación anual sobre honorarios al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, a que se refiere el artículo 24.2 de esta Ley, se hará con indicación separada de las entidades auditadas que tengan la consideración de entidades de interés público, distinguiendo en este caso, en los honorarios por servicios prestados distintos a los de auditoría de cuentas, si dichos servicios vienen o no exigidos por el derecho de la Unión Europea o por una disposición nacional de rango legal.

Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público

Artículo 42. *Organización interna.*

Sin perjuicio de las políticas y procedimientos que deben incluir en el sistema de control de calidad, a que se refiere el artículo 28.2.b) de esta Ley, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en los trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, deberán establecer políticas y procedimientos para la realización de la revisión de control de calidad del trabajo de auditoría, de conformidad con el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, antes de emitirse el informe.

Artículo 43. *Organización del trabajo.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en relación con el archivo de auditoría que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben elaborar para cada trabajo de auditoría, de acuerdo con el artículo 29.2 de esta Ley, en el archivo de auditoría se documentarán los aspectos recogidos adicionalmente, en su caso, en los artículos 6 a 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, así como los papeles de trabajo del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en los informes a los que se refieren los artículos 10, 11 y 12 del citado Reglamento.

2. En relación con la obligación de elaborar un registro de entidades auditadas, a que se refiere el artículo 29.3.c) de esta Ley, entre los datos a incluir en dicho registro, deberán figurar los ingresos a que hace referencia el artículo 14 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, así como con el detalle a que se refiere el artículo 37.1 de esta Ley.

Artículo 44. *Expediente de traspaso.*

En el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría en entidades de interés público, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 32 de esta Ley, será de aplicación lo establecido en el artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Artículo 45. *Estructura organizativa.*

Reglamentariamente se podrán determinar los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que deben cumplir los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría que realizan las auditorías de las entidades de interés público. Entre dichos requisitos se incluirán los referidos al número de auditores de cuentas, al número de empleados, a la existencia de recursos técnicos y especializados en el tratamiento y análisis de cuestiones complejas y a la calidad contrastada de los sistemas de control internos. En todo caso, los requisitos serán proporcionados y se modularán atendiendo a la complejidad de las labores de auditoría y a la magnitud de la entidad auditada.

TÍTULO II

Supervisión pública

CAPÍTULO I

Función supervisora

Artículo 46. *Ámbito de supervisión pública.*

1. Quedan sujetos al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, establecido en esta Ley, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el ejercicio de la actividad a que se refiere el artículo 1, y demás personas, entidades u órganos cuya actuación se enmarque en el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública y, en particular, de:

a) La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

b) La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.

c) La formación continuada de los auditores de cuentas.

d) El sistema de inspecciones y de investigación.

e) La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público.

f) El régimen disciplinario.

3. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, la responsabilidad y participación en los mecanismos de cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, contemplados en esta Ley, así como en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

4. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 47. *Recursos.*

Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de las competencias que le atribuye esta Ley podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía y Competitividad, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

Como excepción, las resoluciones de carácter normativo dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, serán directamente recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Artículo 48. *Sujetos sobre los que se ejerce la función supervisora.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar cuanta información estime necesaria para el adecuado cumplimiento de las competencias de supervisión que tiene encomendadas de las siguientes personas y entidades:

a) De los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las entidades a que se refieren los artículos 19 y 20.

b) De los terceros a los que dichos auditores o sociedades de auditoría hayan externalizado determinadas funciones o actividades.

c) De Las personas que participen o hayan participado en las actividades de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, o tengan conexión o relación con éstos.

d) De las entidades auditadas, y sus entidades vinculadas, a que se refiere el artículo 17.

2. Las personas físicas y jurídicas contempladas en el apartado anterior, quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos requiera, sea cual fuere su soporte original, y en el soporte que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solicite, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase.

Adicionalmente, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría estarán obligados a comparecer ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a petición de éste.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de sus competencias, podrá comunicar y requerir a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría por medios electrónicos las informaciones y actuaciones realizadas en el cumplimiento de lo dispuesto en esta Ley.

Artículo 49. *Facultades de supervisión.*

1. En el ejercicio de su función supervisora, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá efectuar las actuaciones de comprobación, inspección, investigación y disciplina que estime necesarias, en relación con las personas y entidades a que se refiere el artículo anterior. En particular, podrá:

a) Acceder a cualquier dato, registro o información relacionados con la actividad de auditoría de cuentas en poder de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y recibir u obtener copias de estos, relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.

b) Efectuar investigaciones e inspecciones, así como las comprobaciones que considere necesarias.

c) Acceder a cualquier dato, registro o información que obre en poder de los sujetos mencionados en el artículo anterior, y distintos a los citados en la letra a) de este apartado, siempre que sea necesario para el adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a este Instituto.

d) Requerir que se ponga fin a toda práctica que sea contraria a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Esta decisión podrá adoptarse como medida cautelar en el transcurso de un expediente sancionador o como medida al margen del ejercicio de la potestad sancionadora, siempre que sea necesario para la eficaz protección de terceros o el correcto funcionamiento de los mercados, y se mantendrán mientras permanezca la causa que las hubiera motivado.

e) Imponer las sanciones y medidas administrativas que, en su caso, se correspondan de conformidad con lo previsto en este título.

2. Las facultades a que se refiere el apartado anterior podrán ser ejercidas directamente, en colaboración con otras autoridades o mediante solicitud a las autoridades judiciales competentes.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir a los órganos jurisdiccionales hechos o circunstancias que pudieran suponer indicios de delito.

Artículo 50. *Lugar de las actuaciones de comprobación, investigación e inspección.*

1. Las actuaciones de comprobación, investigación e inspección podrán desarrollarse, a elección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

a) En cualquier despacho, oficina o dependencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de las entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 y demás personas o entidades contempladas en el artículo 48.1.

b) En los propios locales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Cuando las actuaciones se desarrollen en los lugares señalados en la letra a) del apartado 1 anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

Artículo 51. *Colaboración administrativa.*

1. En los términos previstos por el artículo 4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo

Común, los órganos y organismos de cualquier administración pública, sin perjuicio del deber de secreto que les ampare conforme a la legislación vigente, quedan sujetos al deber de colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y están obligados a proporcionar, a requerimiento de éste, los datos e informaciones de que dispongan y puedan resultar necesarios para el ejercicio por parte de éste de la función supervisora.

2. También, deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los hechos de los que hubieran tenido conocimiento que pudieran ser constitutivos de infracción a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. En particular, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá solicitar de las autoridades nacionales supervisoras de entidades de interés público la información que estime pertinente para el ejercicio de sus funciones y en relación con las competencias a que se refiere el artículo 46.

Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá solicitar la colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con los datos e información de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que sean necesarios para el ejercicio de sus competencias.

Artículo 52. *Control de la actividad de auditoría de cuentas: investigaciones e inspecciones.*

El control de la actividad de auditoría de cuentas, que será realizado de oficio y de acuerdo con las disponibilidades humanas y materiales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se llevará a cabo mediante las siguientes actuaciones:

a) Investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

b) Inspecciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Artículo 53. *Investigaciones.*

1. Las investigaciones sobre determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría de cuentas tendrán por objeto determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la existencia de indicios de posibles incumplimientos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Las actuaciones de investigación consistirán en el examen de los archivos de trabajo de auditoría u otra documentación en poder del auditor de cuentas y las sociedades de auditoría y de las personas y entidades a las que se refieren los artículos 19 y 20, así como en la realización de indagaciones y en la obtención y evaluación de cualquier otra información o documentación relevante.

Artículo 54. *Inspecciones.*

1. Las inspecciones consistirán en la revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, con el objetivo de evaluar sus sistemas de control de calidad interno, mediante la verificación de los procedimientos aplicados y la revisión de los archivos de los trabajos de auditoría de cuentas seleccionados, incluyendo la evaluación del cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y con la finalidad de verificar y concluir sobre la eficacia de dichos sistemas.

En relación con los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público se estará a lo establecido en los artículos 26.6 y 26.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

2. Las inspecciones se realizarán sobre la base de un análisis de riesgos. En el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen auditorías exigidas por el Derecho de la Unión Europea, la periodicidad mínima de las inspecciones será de seis años, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 26.2 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, respecto de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público.

3. Las inspecciones serán adecuadas y proporcionadas a la magnitud y complejidad de las actividades de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría sujetos a las mismas. A estos efectos, en la comprobación de los archivos de los trabajos de auditorías de

pequeñas y medianas entidades se tendrán en cuenta las consideraciones específicas que se establecen en las normas de auditoría para las entidades de pequeña dimensión.

Reglamentariamente se determinarán las actuaciones y criterios a seguir en las inspecciones de las sociedades de auditoría que tengan identidad sustancial cuando hayan manifestado que aplican los mismos procedimientos y políticas de control interno. A estos efectos, se entiende que existe identidad sustancial entre sociedades de auditoría cuando se compartan socios o auditores de cuentas que constituyan la mayoría del capital social o del órgano de administración.

4. El resultado de las inspecciones se documentará en un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad con los requerimientos de mejora formulados, que deben ser aplicados por el auditor de cuentas y las sociedades de auditoría en el plazo establecido a tal efecto.

En las inspecciones realizadas a auditores de cuentas y a sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público se estará a lo establecido en los artículos 26.8 y 26.9 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

5. El informe a que se refiere el apartado anterior será objeto de publicación en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el caso de que se refiera a auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público.

Dicha publicación no contendrá datos identificativos de las entidades auditadas por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría revisados y se mantendrá en la página web hasta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas emita un nuevo informe que contenga los resultados de una nueva inspección.

La publicación a que se refiere este apartado lo será sin perjuicio de las actuaciones de seguimiento de los requerimientos en su caso formulados, de las actuaciones de investigación que pudieran realizarse o de las actuaciones disciplinarias que pudieran iniciarse en aquellos casos en que existieran indicios de infracción.

Artículo 55. *Asistencia de servicios profesionales y expertos.*

1. Las funciones de inspección, investigación o comprobación que correspondan al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se realizarán por el personal funcionario a su servicio.

No obstante, cuando las necesidades de servicio así lo requieran, y se acredite adecuadamente la insuficiencia de medios, en los supuestos que se indican en los apartados siguientes, será posible acudir a la contratación de terceros para la realización únicamente de labores meramente instrumentales dentro de las citadas funciones.

La contratación se llevará a cabo a través de un contrato de servicios en los términos de la legislación de contratos del sector público.

2. En la ejecución de inspecciones relativas a auditores de cuentas o sociedades de auditoría que no auditen entidades de interés público, y exclusivamente para la realización de meras labores instrumentales, se podrá contratar, bien con las Corporaciones representativas de los auditores, bien con terceros.

En todo caso, quienes ejecuten dichas labores por cuenta de las Corporaciones o de los terceros contratados, deberán cumplir siempre los siguientes requisitos:

a) Que sean auditores de cuentas no ejercientes y que no pertenezcan a sociedades de auditoría.

b) Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a inspección y estén libres de cualquier posible influencia o conflicto de intereses por parte de éstos.

A estos efectos, las personas que sean contratadas en estos términos deberán declarar que no tienen ningún conflicto de interés con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría objeto de control.

En cualquier caso, no podrán participar en esta licitación aquellas personas que, como mínimo, en los tres años anteriores al inicio de la inspección, hayan sido socios o empleados, hayan prestado servicios profesionales o hayan estado asociados con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría objeto de inspección.

c) Que tengan la formación profesional apropiada y experiencia adecuada en auditoría de cuentas e información financiera, así como formación específica sobre controles de calidad.

d) En la ejecución de inspecciones el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá igualmente contratar con expertos con conocimientos específicos en alguna de las materias o sectores especializados relacionados con cualquier ámbito de interés para el ejercicio de las competencias de inspección. Estos expertos, deberán cumplir los requisitos establecidos en las letras b) y c) de este apartado 2.

e) Lo establecido en este apartado 2 se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26.5 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público.

3. Adicionalmente, para la ejecución de las investigaciones y demás comprobaciones distintas de las referidas en el apartado anterior por parte del personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se podrá recabar la asistencia de expertos con conocimientos o experiencia en algunas materias o sectores especializados relacionados con cualquier ámbito de interés en el ejercicio de las competencias de dicho Instituto. Dichos expertos cumplirán requisitos análogos a los que se contemplan en el apartado 2, letras b) y c).

Dicha asistencia será objeto de contratación en los términos expuestos en los apartados anteriores.

4. Quienes participen en las labores meramente instrumentales en procedimientos de ejecución de inspección, o en el desarrollo de funciones específicas en las inspecciones, investigaciones u otras comprobaciones, podrán acceder a la documentación que sea necesaria referente a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, siempre y cuando así lo determinen expresamente los funcionarios inspectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas encargados de la correspondiente actuación, quedando sujetos al deber de secreto establecido en el artículo 60 y actuarán bajo las instrucciones de los funcionarios públicos que presten sus servicios en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

5. Cuando así se requiera para la realización de verificaciones o funciones específicas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar la asistencia de servicios profesionales y de expertos, quienes serán contratados en los términos expuestos en los apartados anteriores. Dichas verificaciones o funciones específicas, en todo caso, no podrán implicar otra actividad que una mera labor instrumental.

6. En todos los supuestos de inspección, investigación, comprobación o demás actuaciones a las que se refiere este artículo, la supervisión y dirección de las mismas corresponderá a los funcionarios inspectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas quienes establecerán cuáles son las labores de carácter meramente instrumental que en cada caso han de realizar los terceros contratados para auxiliar la actuación de los mismos.

7. Los contratos de servicios a los que se refiere este artículo tendrán la duración estrictamente necesaria para la prestación del servicio en ellos prevista.

CAPÍTULO II

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 56. *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, regirá su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación y, especialmente por lo que para dicho tipo de organismos públicos dispone la Ley 6/1997, de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y por esta Ley.

2. Los órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas son: el Presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Información Corporativa.

Artículo 57. *El Presidente.*

El Presidente, con categoría de director general, será nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad, y ostentará la representación legal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ejerciendo las facultades que le asigna esta Ley y las que reglamentariamente se determinen.

No podrá ser Presidente quien durante los tres años precedentes:

a) Haya realizado auditorías de cuentas.

b) Haya sido titular de derechos de voto en una sociedad de auditoría.

c) Haya sido miembro del órgano de administración, dirección o supervisión de una sociedad de auditoría.

d) Haya sido socio o mantenido una relación laboral o contractual de otro tipo con una sociedad de auditoría.

Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante los dos años siguientes a la finalización del ejercicio de sus funciones, el Presidente no podrá incurrir en ninguna de las circunstancias a que se refieren las letras a) a d) anteriores.

Artículo 58. *El Comité de Auditoría de Cuentas.*

1. El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano al que preceptivamente deberán ser sometidos a consideración por el Presidente los asuntos relacionados con las siguientes materias:

a) Determinación de las normas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de cuentas, así como las convocatorias de los mismos aprobadas y publicadas por Orden ministerial;

b) Publicación de las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno que se elaboren, adapten o revisen por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas o, en su caso, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas;

c) Propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias que se eleven al Ministro de Economía y Competitividad en relación con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas;

d) Determinación de las normas de formación continuada a que se refiere el artículo 8.7.

e) Resolución de consultas planteadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de dicha actividad siempre que se considere que tienen interés general;

f) Cualesquiera otras que se consideren oportunas por la Presidencia de este Instituto, excluidas las relacionadas con el ejercicio de la potestad sancionadora.

2. El Comité de Auditoría estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y estará compuesto por un máximo de trece miembros designados por el Ministro de Economía y Competitividad, con la siguiente distribución:

a) Un representante del Ministerio de Economía y Competitividad, a través de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones;

b) un representante del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Intervención General de la Administración del Estado;

c) un representante del Tribunal de Cuentas;

d) cuatro representantes de las corporaciones representativas de auditores;

e) un representante del Banco de España;

f) un representante de la Comisión Nacional del Mercado de Valores;

g) un abogado del Estado;

h) un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil;

i) un catedrático de universidad;

j) y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

No podrán ser miembros del Comité de Auditoría de Cuentas las personas que durante los tres años precedentes:

1.ª Hayan realizado auditorías de cuentas.

2.ª Hayan sido titulares de derechos de voto en una sociedad de auditoría.

3.ª Hayan sido miembros del órgano de administración, dirección o supervisión de una sociedad de auditoría.

4.ª Hayan sido socio o mantenido una relación laboral o contractual de otro tipo con una sociedad de auditoría.

Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante los dos años siguientes a la finalización del cargo de miembro del Comité de Auditoría, éstos no podrán incurrir en ninguna de las circunstancias 1.ª a 4.ª a que se refiere el párrafo anterior.

3. La composición, organización y funciones del Comité de Auditoría de Cuentas se desarrollarán reglamentariamente.

4. La asistencia al Comité de Auditoría de Cuentas dará derecho a la correspondiente indemnización.

Artículo 59. *El Consejo de Información Corporativa.*

1. El Consejo de Información Corporativa es el órgano competente, una vez oído el Comité Consultivo de Contabilidad, para valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa o de interpretación de interés general en materia contable con el Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el Código de Comercio.

Asimismo, es el órgano competente, una vez oído el Comité Consultivo de Sostenibilidad, para valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa o de interpretación de interés general en materia de información corporativa sobre sostenibilidad.

A tales efectos, informará a los órganos y organismos competentes antes de la aprobación de las normas de contabilidad o de las normas de información corporativa sobre sostenibilidad y sus interpretaciones, emitiendo el correspondiente informe no vinculante.

2. El Consejo de Información Corporativa estará presidido por el Presidente del Instituto, que tendrá voto de calidad, y formado, junto con él, por un representante de cada uno de los centros, organismos o instituciones restantes que tengan atribuidas competencias de regulación en materia contable, y en su caso, de información corporativa sobre sostenibilidad del sistema financiero: Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

Asistirá con voz, pero sin voto, como Secretario del Consejo, un funcionario del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Igualmente formará parte del Consejo de Información Corporativa con voz pero sin voto un representante del Ministerio de Hacienda y Función Pública designado por la persona titular del Departamento.

3. El Comité Consultivo de Contabilidad es el órgano de asesoramiento del Consejo de Información Corporativa en materia contable. Dicho Comité estará integrado por expertos contables de reconocido prestigio en relación con la información económica-financiera, en representación tanto de las administraciones públicas como de los distintos sectores implicados en la elaboración, uso y divulgación de dicha información. En cualquier caso, deberán estar representados los Ministerios de Justicia; de Asuntos Económicos y Transformación Digital, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, del Instituto Nacional de Estadística; de Hacienda y Función Pública, a través de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de Tributos; el Banco de España; la Comisión Nacional del Mercado de Valores; el Consejo General de Economistas de España;

Asimismo, estará integrado por un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas y otro de los usuarios de información contable; un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables; un profesional de la auditoría a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y otro de la Universidad.

La persona titular de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá nombrar hasta cinco personas de reconocido prestigio en materia contable. Adicionalmente, cuando la complejidad de la materia así lo requiera, podrá invitar a las reuniones a un experto en dicha materia.

A la deliberación del Comité Consultivo de Contabilidad se someterá cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia contable.

4. El Comité Consultivo de Sostenibilidad es el órgano de asesoramiento del Consejo de Información Corporativa en materia de información corporativa sobre sostenibilidad. Dicho Comité estará integrado por expertos de reconocido prestigio en relación con la información corporativa sobre sostenibilidad, en representación tanto de las administraciones públicas como de los distintos sectores implicados en la elaboración, uso, divulgación y verificación de dicha información. En cualquier caso, deberán estar representados los Ministerios de Justicia; de Asuntos Económicos y Transformación Digital, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; de Hacienda y Función Pública; de Transición Ecológica y Reto Demográfico; deberán nombrar de forma conjunta dos representantes los Ministerios de Trabajo y Economía Social, de Derechos Sociales y Agenda 2030 y de Igualdad; deberá estar representada la Comisión Nacional del Mercado de Valores; el Banco de España; la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y el Consejo General de Economistas de España.

Asimismo, estará integrado por dos representantes de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información corporativa sobre sostenibilidad, siendo uno de ellos representante de las pequeñas y medianas empresas; un representante de los usuarios de información sobre sostenibilidad y un profesional de verificación de la información sobre sostenibilidad a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

La persona titular de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designará a un representante de dicho Instituto, un representante de la Universidad, un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables y podrá nombrar hasta cuatro personas de reconocido prestigio en materia de sostenibilidad. Adicionalmente, cuando la complejidad de la materia así lo requiera, podrá invitar a las reuniones a un experto en dicha materia.

A la deliberación del Comité Consultivo de Sostenibilidad se someterá cualquier proyecto o propuesta normativa o interpretativa en materia de información corporativa sobre sostenibilidad.

5. Las facultades de propuesta al Comité Consultivo de Contabilidad y al Comité Consultivo de Sostenibilidad corresponden, en la forma y condiciones que reglamentariamente se establezcan, con carácter general al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de las referidas al sector financiero que corresponderán en cada caso al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de acuerdo con sus respectivas competencias, y sin perjuicio de realizar propuestas conjuntas.

La composición y forma de designación de sus miembros y la forma de actuación de ambos Comités serán las que se determinen reglamentariamente.

6. La asistencia al Comité Consultivo de Contabilidad y al Comité Consultivo de Sostenibilidad dará derecho a la correspondiente indemnización.

Artículo 60. *Confidencialidad y deber de secreto.*

1. Las informaciones o datos que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas haya obtenido en el ejercicio de sus funciones de supervisión pública y control de la actividad de auditoría de cuentas previstas en esta Ley tendrán carácter confidencial y no podrán ser divulgados o facilitados a ninguna persona o autoridad.

2. Todas las personas que desempeñen o hayan desempeñado una actividad para el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hayan tenido conocimiento de datos de carácter confidencial están obligadas a guardar secreto. El incumplimiento de esta obligación determinará las responsabilidades penales, civiles, y administrativas previstas por las leyes.

Estas personas no podrán prestar declaración ni testimonio, ni publicar, comunicar, exhibir datos o documentos confidenciales, ni siquiera después de haber cesado en el servicio, salvo expreso permiso otorgado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Si dicho permiso no fuera concedido, la persona afectada mantendrá el deber de secreto y quedará exenta de la responsabilidad que de ello emane.

3. Se exceptúan del deber de secreto regulado en este artículo:

a) Cuando el interesado consienta expresamente la difusión, publicación o comunicación de los datos.

b) La publicación de datos agregados con fines estadísticos, o las comunicaciones en forma sumaria o agregada de manera que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría no puedan ser identificadas, de acuerdo con la disposición adicional quinta.

c) Las informaciones requeridas por las autoridades judiciales competentes o por el Ministerio Fiscal en un proceso penal, o en un juicio civil.

d) Las informaciones que, en el marco de los recursos administrativos o jurisdiccionales entablados sobre resoluciones administrativas dictadas en el ejercicio de la competencia sancionadora a que se refiere el artículo 68 sean requeridas por las autoridades administrativas o judiciales competentes.

e) La información que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publique de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 8, 61 y 82.

f) Los resultados de las actuaciones de control de calidad efectuados de forma individualizada a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, sin que se incluya identificación de las entidades auditadas. Reglamentariamente se determinará la forma y contenido de dicha publicación.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las informaciones confidenciales podrán ser suministradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a las siguientes personas y entidades para facilitar el cumplimiento de sus respectivas funciones, las cuales estarán a su vez obligadas a guardar el deber de secreto regulado en este artículo:

a) Quienes resulten designados por resolución judicial.

b) Quienes estén autorizados por ley.

c) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

d) Las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, así como las comunicaciones que puedan realizarse en virtud de lo dispuesto en la sección 3.ª del capítulo I del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

e) Las personas y entidades a las que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas encargue la ejecución de las tareas o cometidos en los términos establecidos en la disposición adicional tercera.

f) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos a que se refieren, respectivamente, los artículos 63 y 67, así como los colegios de supervisores en materia de auditoría de cuentas con arreglo a lo previsto en el artículo 66.

g) La Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores, la Autoridad Europea de Valores y Mercados, la Autoridad Bancaria Europea, la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación, la Comisión, el Sistema Europeo de Bancos Centrales, el Banco Central Europeo y la Junta Europea de Riesgos Sistémicos en los términos establecidos en el capítulo IV de este título.

h) A las Comisiones de Auditoría de las entidades de interés público los informes de inspección en la parte que corresponda a los trabajos de auditoría referentes a la respectiva entidad de interés público, y a efectos del cumplimiento de sus competencias, previstas en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, y en el artículo 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Artículo 61. *Transparencia y publicidad.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá publicar con periodicidad anual un informe en el que se recojan, al menos, los programas o planes de actuación realizados por el Instituto, una Memoria de actividades y los resultados generales y conclusiones alcanzadas del sistema de control de calidad.

En relación con los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público, la obligación de transparencia y publicidad se sujetará a lo establecido en el artículo 28 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará los resultados y conclusiones de los informes de control de calidad a los que se refiere el artículo 26 del citado Reglamento. Esta publicación no incluirá datos identificativos de las entidades auditadas cuyos trabajos de auditoría hayan sido objeto de inspección.

CAPÍTULO III

Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países

Artículo 62. *Auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.*

Quedarán sujetos a las competencias de control y al régimen disciplinario atribuidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en este título:

a) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

b) Los auditores de cuentas autorizados originariamente para realizar la actividad de auditoría en terceros países que, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, estén autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.

c) Los auditores de cuentas, así como las sociedades y demás entidades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad de las referidas en los artículos 10.3 y 11.5, de acuerdo con las dispensas que se desarrollen reglamentariamente, según la declaración y evaluación de equivalencia que realice la Comisión de la Unión Europea.

CAPÍTULO IV

Cooperación internacional

Artículo 63. *Deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con la Autoridad Europea de Valores y Mercados, la Autoridad Bancaria Europea, la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación y con las autoridades de los Estados miembros de la Unión Europea que tengan competencias atribuidas en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario de la actividad de auditoría de cuentas pudiendo, a tal efecto, intercambiar toda la información que sea precisa, y realizar tanto una investigación a petición de un Estado miembro de la Unión Europea como permitir que su personal acompañe al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el transcurso de la investigación, así como solicitar a un Estado miembro la realización de una investigación en las mismas condiciones.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 11.4, en los supuestos en que un auditor de cuentas o sociedad de auditoría deje de estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas lo comunicará a las autoridades de los Estados miembros a que se refiere el párrafo anterior, en los que el auditor o la sociedad estuviesen autorizados para el ejercicio de la actividad auditora, junto con las razones que lo justifiquen.

2. El intercambio de información previsto en el apartado anterior se realizará con la celeridad y la diligencia debida, debiendo, en caso de no poder suministrar la información en tales condiciones, comunicar los motivos a la autoridad solicitante.

Las autoridades europeas de supervisión citadas en el apartado anterior, las autoridades competentes de los Estados miembros citados, así como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán observar el deber de secreto a que se refiere el artículo 60, de la información a que hayan tenido acceso de acuerdo con el apartado anterior. Dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones contempladas en esta Ley, en el contexto de procedimientos administrativos relacionados con tales funciones y en los procedimientos judiciales, no pudiendo ser revelada salvo en los supuestos previstos en el artículo 60 y cuando lo exijan el Derecho de la Unión Europea o nacional.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar la información a las autoridades competentes de otros Estados miembros, a realizar una investigación solicitada por estas autoridades, o a que su personal esté acompañado por el personal de dichas autoridades, cuando el suministro de tal información o la realización de tal investigación pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

4. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas llegue a la conclusión de que se están llevando o se han llevado a cabo en el territorio de otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales de dicho Estado miembro por las que se haya transpuesto la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro.

5. En relación con los auditores o sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá colaborar con las autoridades competentes de otro Estado miembro de conformidad con el artículo 31 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Artículo 64. *Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su condición de autoridad supervisora en materia de auditoría de cuentas, cooperará con la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

En particular, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas intercambiará información de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas proporcionará a la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores, como mínimo, la siguiente información:

a) Con carácter anual, información agregada en relación con las medidas administrativas y sanciones impuestas en el ejercicio de sus competencias de supervisión.

b) Con carácter puntual y a la mayor brevedad posible, sobre las sanciones impuestas, que hubieren ganado firmeza en vía administrativa, a las sociedades de auditoría y auditores de cuentas que supongan la retirada de autorización o baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, así como la suspensión de la autorización y baja temporal de hasta cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

c) Con carácter puntual y a la mayor brevedad posible, las sanciones impuestas de suspensión de hasta tres años, que hubieren ganado firmeza en vía administrativa, a los miembros de un órgano de administración o gestión de una entidad de interés público por el incumplimiento de los deberes impuestos por esta Ley.

Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cooperará con la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores y las autoridades competentes de los Estados miembros para converger en la aplicación de los requisitos relativos a la formación

exigidos para ejercer la auditoría y el acceso de auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros.

Artículo 65. *Transmisión de información al Banco Central Europeo, Sistema Europeo de Bancos Centrales y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá transmitir al Sistema Europeo de Bancos Centrales, al Banco Central Europeo y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos, la información necesaria para el ejercicio de sus respectivas funciones.

Artículo 66. *Colegios de autoridades supervisoras competentes en materia de auditoría de cuentas.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas participará en los colegios de autoridades competentes con el fin de facilitar la realización de las actuaciones recogidas en los artículos 46 y 63 de esta Ley y del artículo 31 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Artículo 67. *Coordinación con autoridades competentes de terceros países.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, atendiendo al principio de reciprocidad, podrá celebrar acuerdos de intercambio de información con las autoridades de terceros países, que sean declaradas adecuadas por la Comisión de la Unión Europea, competentes en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario reguladas en esta Ley. Dichos acuerdos de intercambio de información garantizarán que las autoridades competentes de terceros países justifiquen cada petición, que las personas empleadas o anteriormente empleadas por las citadas autoridades competentes que reciben la información estén sujetas a obligaciones de secreto profesional, que dichas autoridades competentes de terceros países puedan utilizar dicha información sólo para el ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control de calidad e investigaciones y sanciones equivalentes a las establecidas en esta Ley y que dicho acuerdo no menoscabe la protección de los intereses comerciales de la entidad auditada, incluyendo la propiedad industrial e intelectual.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas notificará estos acuerdos de intercambio de información a la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores y a la Comisión.

En particular, y en los términos en que se acuerde con las autoridades competentes de terceros países, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir, previa justificación de la petición por la autoridad competente de un tercer país, el envío a dicha autoridad competente de papeles de trabajo u otros documentos que obren en poder de aquellos auditores de cuentas, así como de las sociedades y demás entidades de auditoría que auditen las cuentas de sociedades con domicilio social en España y que hayan emitido valores en ese tercer país o de sociedades que formen parte de un grupo que publique las cuentas anuales consolidadas en dicho tercer país, así como de los informes de inspección o investigación relativos a dichas auditorías de cuentas.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar información a las autoridades competentes de terceros países cuando el suministro de tal información perjudique a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría o se hubiesen adoptado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resoluciones que hubieran ganado firmeza en relación con los mismos hechos y contra los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

3. En casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir el envío de información directamente por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a las autoridades competentes de un tercer país, siempre que se hayan celebrado acuerdos de intercambio de información con dichas autoridades, éstas hayan iniciado investigaciones en dicho país y

previamente informen razonadamente de cada petición al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y el envío de la información no perjudique las actuaciones de supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a las que están sujetos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

4. A la información en su caso suministrada con arreglo a este artículo le será de aplicación el deber de secreto a que se refiere el artículo 60. Sin perjuicio de lo que disponga el Derecho de la Unión Europea, dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones de supervisión reguladas en esta Ley, así como a las funciones equivalentes a éstas atribuidas a las autoridades a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá divulgar la información confidencial recibida de la autoridad competente de un tercer país, de conformidad con lo establecido en el artículo 37 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

6. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas exigirá que la información confidencial que haya comunicado a la autoridad competente de un tercer país se divulgue de conformidad con lo establecido en el artículo 38 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades competentes o de terceros países, de conformidad con lo establecido en el artículo 36 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

TÍTULO III

Régimen de infracciones y sanciones

Artículo 68. *Potestad administrativa sancionadora.*

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el ejercicio de la potestad sancionadora por la comisión de infracciones tipificadas en esta Ley, respecto de los sujetos responsables a que se refiere el artículo 70.1.

Artículo 69. *Especialidades en materia de procedimiento.*

1. La potestad sancionadora a que se refiere el artículo anterior se ejercerá de conformidad con lo establecido en el título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en esta Ley y en los Reglamentos que la desarrollen.

2. Se consideraran interesados en los procedimientos sancionadores tramitados con arreglo a este título quienes resulten identificados en el acuerdo de incoación como presuntamente responsables.

3. El denunciante de hechos que pudieran ser constitutivos de alguna de las infracciones tipificadas en esta Ley no será considerado interesado en el procedimiento que, en su caso, se inicie, y el escrito de denuncia no formará parte del expediente, no estando legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de las actuaciones previas que pudieran haberse realizado, en su caso, con anterioridad al inicio del procedimiento sancionador, ni de la resolución que ponga fin a éste.

4. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en esta Ley será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

5. En los términos que se prevean reglamentariamente, podrá acordarse la tramitación abreviada del procedimiento sancionador cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas todos los elementos que permitan formular la propuesta de resolución. En este caso, la propuesta se incorporará al acuerdo de iniciación, que se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que

alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

6. La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, pudieran incurrir los sujetos responsables de las infracciones tipificadas en esta Ley será exigible en la forma que establezcan el artículo 26 de esta Ley y las demás leyes que regulan aquellas responsabilidades.

7. En el acuerdo de incoación o en cualquier momento posterior se podrá adoptar, como medida cautelar y en atención a las circunstancias particulares de la presunta infracción imputada, un requerimiento dirigido al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría para que pongan fin a su actuación y se abstengan de repetirla.

En caso de finalizar el procedimiento con una resolución sancionadora, referida a los hechos tenidos en consideración para formular el requerimiento indicado, se hará constar dicho requerimiento en la parte dispositiva de la misma, sin perjuicio de que adicionalmente se impongan las sanciones previstas.

Artículo 70. *Responsabilidad administrativa.*

1. Se considerarán, en todo caso, sujetos responsables de las infracciones tipificadas en esta Ley:

a) Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría y demás entidades de auditoría.

b) En el caso de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, derivadas de un determinado trabajo de auditoría, tanto éstas como los auditores de cuentas, socios o no, que hayan firmado el informe de auditoría en nombre de aquéllas.

c) Las personas y entidades a que se refieren los artículos 18,19 y 20.

d) Los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 23 y 31, y demás personas o entidades a las que se refieren las actuaciones contempladas en el artículo 46.1.

2. No se considerará sancionable el incumplimiento de las normas de auditoría que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada en su interpretación o aplicación. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas técnicas de auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada.

3. La comisión de cualquiera de las infracciones señaladas en esta Ley deducida de un solo hecho, únicamente podrá dar lugar a la imposición de una única sanción al auditor firmante del informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, y una única sanción a la sociedad de auditoría en cuyo nombre se haya firmado el informe.

Artículo 71. *Infracciones.*

Las infracciones cometidas por los sujetos a que se refiere el artículo 70.1 se clasificarán en muy graves, graves y leves.

Artículo 72. *Infracciones muy graves.*

Se considerarán infracciones muy graves:

a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

b) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 4.1, 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril, o en los artículos 14 a 20, 25 y 39, en relación con el deber de independencia, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave; de la obligación de duración máxima de contratación exigida en el artículo 40.1; o de las limitaciones de honorarios contemplados en el artículo 41.1 y 2.

c) La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho organismo de cuanta información o documentos

sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el capítulo I del título II de esta Ley.

d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 31.

e) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

f) El incumplimiento de la prohibición impuesta con arreglo a los artículos 77, párrafo segundo, y 78.1.

g) El incumplimiento del deber de conservación y custodia establecido en el artículo 30, salvo que concurran causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.

h) La no emisión del informe de auditoría de cuentas de una entidad de interés público, por causas imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, incluido el caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en el artículo 5.2 para la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de ese informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

i) La no emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, siempre que hubiese mediado requerimiento de la Comisión de Auditoría.

j) La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.

k) La firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.

Artículo 73. *Infracciones graves.*

Se considerarán infracciones graves:

a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme o aceptada, en el caso de designación judicial o por el Registrador Mercantil, por causas imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, incluido el caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en el artículo 5.2 para la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de un informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

b) El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

c) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 4.1, 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, o en los artículos 14 a 20, 25 y 39, en relación con el deber de independencia, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave, así como de los artículos 22 a 24, 40.2 y 40.3.

d) La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta.

e) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría de cuentas.

f) El incumplimiento de lo establecido en la disposición adicional séptima; o la emisión del informe o comunicación a que se refiere dicha disposición que contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta; o el incumplimiento de la obligación de comunicación a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público exigida en el artículo 38 de esta Ley.

g) La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas estén atribuidos por ley a auditores de cuentas, cuando su redacción o presentación pueda generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

h) El incumplimiento de lo establecido en el artículo 15, en relación con la identificación de amenazas y las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean insuficientes o no se hayan establecido.

i) La falta de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad a que se refiere el artículo 54 o falta sustancial del cumplimiento en plazo de dichos requerimientos.

j) El incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia; de la obligación de comunicar y justificar las razones de no incluir información sobre la identificación de entidades de interés público; o cuando el informe publicado contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta, de acuerdo con el contenido previsto en el artículo 37, siempre que haya transcurrido un mes desde la finalización del plazo previsto para ello.

k) La negativa o resistencia por parte de los sujetos no auditores a que se refieren los artículos 19, 20 y 48.1, al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de dichas competencias, con arreglo a lo establecido en el capítulo I del título II.

l) La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría; el incumplimiento de la obligación de llevanza de los registros establecidos en los artículos 28, 29, 42 y 43 respecto de la organización interna del auditor o su llevanza sustancialmente incompleta o incorrecta; o la falta de realización de la revisión de control de calidad a que se refiere el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, antes de emitirse el informe de auditoría.

ll) La falta de comunicación del incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes o sociedades de auditoría, cuando hayan continuado ejerciendo su actividad.

m) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada.

n) El incumplimiento de la obligación de permitir al auditor de cuentas o sociedad auditora sucesora, en el caso de sustitución del auditor de cuentas de la entidad auditada, o al auditor de cuentas o sociedad de auditoría del grupo, en el caso de auditoría de cuentas consolidadas, el acceso a la documentación relacionada con la entidad auditada o con las entidades consolidadas, respectivamente.

ñ) La no emisión o entrega en plazo a la Comisión de Auditoría del informe adicional previsto por el artículo 36, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.

Artículo 74. *Infracciones leves.*

Se considerarán infracciones leves:

a) Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los artículos anteriores.

b) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización de estos plazos.

Artículo 75. *Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas individuales.*

Cuando se trate de infracciones cometidas por un auditor individual se aplicará al infractor el siguiente régimen de sanciones:

1. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones:

a) Revocación de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
c) Multa por importe de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público. Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un trabajo concreto de auditoría, se impondrá al auditor de cuentas una sanción de multa de un importe mínimo de 18.001 euros y máximo de 36.000 euros.

2. Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones:

a) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
b) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 18.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público. Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 18.000 euros.

Por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 73.d) se impondrá al auditor de cuentas a título individual en todo caso la retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción firme en vía administrativa por el mismo tipo de infracción.
3. Por la comisión de infracciones leves se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones:

a) Multa por importe de hasta 6.000 euros.
b) Amonestación privada.

Artículo 76. *Sanciones por infracciones cometidas por sociedades de auditoría.*

Cuando se trate de infracciones cometidas por sociedades de auditoría se aplicará el siguiente régimen de sanciones:

1. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una de las siguientes sanciones:

a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
b) Multa por un importe entre el tres y el seis por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 24.000 euros.

2. Al auditor de cuentas, designado al efecto, que firme el informe en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción muy grave cometida por dicha sociedad de auditoría, se le impondrá una de las siguientes sanciones:

a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
c) Multa por importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.

3. Por la comisión de infracciones graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por un importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros.

Por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 73.d) se impondrá a la sociedad de auditoría en todo caso la retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción firme en vía administrativa por el mismo tipo de infracción.

Por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 73.ll) se impondrá a la sociedad auditora la suspensión o retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o una sanción de multa por importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción.

4. Al auditor de cuentas, designado al efecto, que firme en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción grave cometida por dicha sociedad de auditoría, se le impondrá una de las siguientes sanciones:

a) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

b) Multa por importe mínimo de 3.000 euros y máximo de 12.000 euros.

5. Por la comisión de infracciones leves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por importe de hasta 6.000 euros.

6. Al auditor de cuentas, designado al efecto, que firme el informe en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción leve cometida por dicha sociedad, se le impondrá una sanción de amonestación privada.

Artículo 77. *Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con entidades de interés público.*

Cuando la imposición de una sanción de multa sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas en relación con una entidad de interés público o del incumplimiento de obligaciones impuestas a quienes son auditores de entidades de interés público, se podrá incrementar hasta un 20 % la cuantía de la misma que correspondería aplicar, con carácter general, conforme a los artículos 75 y 76. Los importes mínimos y máximos se incrementarán en la misma proporción.

En el caso de que proceda imponer las sanciones consistentes en multas, adicionalmente, podrá imponerse a la sociedad de auditoría y a los auditores de cuentas responsables de la infracción la suspensión para realizar auditorías de cuentas de entidades de interés público por un plazo de hasta 2 años en el caso de infracciones graves y de hasta 5 años en el caso de infracciones muy graves. Dicho plazo comenzará a contarse a partir del inicio del ejercicio siguiente a aquel en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.

Artículo 78. *Otras sanciones adicionales.*

1. Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas individual o a la sociedad de auditoría y a los auditores principales responsables del trabajo de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.

2. Adicionalmente a las sanciones impuestas por infracciones muy graves o graves consistentes en retiradas o suspensiones de la autorización y bajas definitivas o provisionales en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se impondrá a los sujetos infractores la sanción de inhabilitación para ejercer cargos de administrador en sociedades de auditoría por el mismo periodo por el que se impongan aquellas.

3. En caso de que en relación con el trabajo de auditoría realizado se haya cometido una infracción muy grave o grave, incluida, en todo caso, su realización por quien no esté habilitado para ello, la resolución sancionadora contendrá, en su parte dispositiva, una declaración que ponga de manifiesto el incumplimiento en el informe de auditoría emitido, de los requisitos del informe de auditoría establecidos en el artículo 5.

En el caso de que la auditoría se haya realizado a una entidad de interés público, se hará referencia expresa al incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y en el artículo 5.1.f).

Artículo 79. *Sanciones por infracciones cometidas por sujetos no auditores.*

En el supuesto de infracciones cometidas por sujetos no auditores, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Por la infracción muy grave prevista en el artículo 72.b), por incumplimiento de la prohibición establecida en el artículo 39.2.d)(*) se les impondrá la multa por importe mínimo de 26.000 euros y máximo de 54.000 euros. En este caso no se considerará responsable a la sociedad de auditoría por el referido incumplimiento, sin perjuicio de su obligación de no realizar la auditoría a que se refiere el artículo 23.

b) Por la infracción muy grave contemplada en el artículo 72.d), por incumplimiento del deber de guardar secreto establecido en el artículo 31, se impondrá una multa por importe mínimo de 18.000 euros y máximo de 36.000 euros.

c) Por la infracción muy grave contemplada en el artículo 72.j), por realizar trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente, se impondrá una multa por importe mínimo de 30.000 euros y máximo de 60.000 euros.

d) Por la infracción grave prevista en el artículo 73.c), por incumplimiento de la prohibición establecida en el artículo 23, se les impondrá la multa por importe mínimo de 6.000 euros y máximo de 48.000 euros. En este caso no se considerará responsable a la sociedad de auditoría por el referido incumplimiento, sin perjuicio de su obligación de no realizar la auditoría a que se refiere el citado artículo 23.

e) Por la infracción grave, contemplada en el artículo 73.k), por negativa o resistencia, se impondrá una multa por importe mínimo de 12.000 euros y máximo de 18.000 euros.

En el supuesto de infracciones previstas en el artículo 73.k) cometidas por las entidades auditadas o vinculadas, se impondrá una multa por importe mínimo de 12.000 euros y máximo de 36.000 euros.

En el caso de tratarse de entidades de interés público, se impondrá una multa por importe mínimo de 36.000 euros y máximo de 72.000 euros.

(*) Entendemos que se refiere al artículo 39.2.c).

Artículo 80. *Determinación de la sanción.*

1. Las sanciones aplicables en cada caso por la comisión de infracciones se determinarán teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) La naturaleza e importancia de la infracción.

b) La gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar.

c) La existencia de intencionalidad.

d) La importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores.

e) Las consecuencias desfavorables para la economía nacional.

f) La conducta anterior de los infractores.

g) La circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos.

2. Cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción que hubiere alcanzado firmeza en vía administrativa por el mismo tipo de infracción, se impondrán las

sanciones contempladas en los artículos 75 a 79 en su mitad superior, salvo lo establecido en relación con la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 73.d).

Artículo 81. *Ejecutividad de las resoluciones.*

Las resoluciones mediante las que se impongan cualquiera de las sanciones enumeradas en este título sólo serán ejecutivas cuando hubieren ganado firmeza en vía administrativa.

Artículo 82. *Publicidad de las sanciones.*

1. La parte dispositiva de las resoluciones sancionadoras que sean ejecutivas se publicará en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», y se inscribirá en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se exceptúan las sanciones de amonestación privada.

Cuando las sanciones sean recurridas en la vía contencioso-administrativa, se hará constar dicha circunstancia en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y, siempre que sea posible, se indicará el estado de tramitación del recurso y el resultado del mismo.

2. Se podrá acceder a la información descrita en el apartado anterior a través de la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Las sanciones por infracciones cometidas en relación con trabajos e informes de auditoría de entidades de interés público se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado» una vez que hayan ganado firmeza en vía administrativa.

Las sanciones de separación y de inhabilitación se harán constar, además, en el Registro Mercantil, una vez que hayan ganado firmeza en vía administrativa.

4. En la publicación de las sanciones se incluirá información sobre el tipo y la naturaleza de la infracción y la identidad de la persona física o jurídica sobre la que recaiga la sanción.

5. Excepcionalmente se podrán inscribir en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas con carácter confidencial, sin proceder a su publicación, las sanciones que hayan ganado firmeza en vía administrativa, en aquellos casos en que, además de lo dispuesto en la legislación aplicable concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la publicación de la sanción pudiera poner en peligro la estabilidad de los mercados financieros o una investigación penal en curso.

b) Que la publicación de la sanción pudiera causar un perjuicio desproporcionado a las instituciones o personas afectadas en relación con las que se haya cometido la infracción.

La exclusión de la publicación de la sanción podrá acordarse motivadamente por el Ministro de Economía y Competitividad, a petición de los interesados, al resolver el recurso de alzada que en su caso se hubiese interpuesto.

Artículo 83. *Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas.*

1. Las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en esta Ley a las sociedades de auditoría disueltas y liquidadas en las que la ley limite la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en esta Ley a las sociedades disueltas y liquidadas en las que la Ley no limite la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

Asimismo, las sanciones de baja o de incompatibilidad impuestas por las infracciones cometidas por las sociedades disueltas o extinguidas únicamente se transmitirán a las sociedades o entidades en las que participen y sean los mismos socios o los mismos partícipes que existían en las sociedades disueltas o extinguidas.

2. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades de auditoría, las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en esta Ley se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.

Asimismo, únicamente se transmitirán las sanciones de baja o de incompatibilidad impuestas por las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría disueltas o extinguidas sin liquidación a las citadas sociedades que resulten de estas operaciones en aquellos casos en los que en estas últimas participen los mismos socios o los mismos partícipes que existían en las sociedades disueltas o extinguidas sin liquidación.

Lo dispuesto en este apartado será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación en aquellos casos en que se produzca una disolución encubierta o meramente aparente. Se considera que, en todo caso, existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe con su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos. En tales casos, las sanciones se transmitirán a la sociedad o persona física en la que concurra la identidad a que se refiere el párrafo anterior.

4. En el caso de que no se hubiese iniciado el correspondiente expediente sancionador para declarar la responsabilidad administrativa por la comisión de infracciones previstas en esta Ley en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad de auditoría, se exigirán las sanciones que pudieran imponerse a los sucesores a que se refiere este artículo, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos. Lo mismo se entenderá cuando la responsabilidad no estuviera todavía declarada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica.

Artículo 84. *Obligación de conservación de la documentación.*

En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría adoptarán las medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a aquellas auditorías de cuentas que hubieran realizado y que sean objeto de una acción de responsabilidad civil.

Artículo 85. *Prescripción de las infracciones.*

1. Las infracciones leves prescribirán al año, las graves a los dos años y las muy graves a los tres años de su comisión.

2. La prescripción se interrumpirá por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

Artículo 86. *Prescripción de las sanciones.*

1. Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año, las impuestas por infracciones graves a los dos años, y las impuestas por infracciones muy graves a los tres años.

2. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la resolución por la que se imponga la sanción, reanudándose el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

TÍTULO IV

Tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 87. *Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el control y supervisión de la actividad de la auditoría de cuentas.*

1. La tasa de control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas se regirá por esta Ley y por las demás fuentes normativas a que se refiere el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, con la finalidad de cubrir los costes

correspondientes al ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias de control de la actividad de auditoría de cuentas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el capítulo I del título II, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas.

3. Esta tasa se devengará el último día de cada trimestre natural, en relación a los informes de auditoría emitidos en cada trimestre.

4. Serán sujetos pasivos de esta tasa los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en la situación de ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas, que emitan informes de auditoría de cuentas.

5. La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 123,40 euros por cada informe de auditoría de cuentas emitido sobre una entidad que no sea de interés público, y de 246,90 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría de cuentas emitido sea superior a 30.000 euros.

La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 246,90 euros por cada informe de auditoría de cuentas emitido sobre una entidad de interés público, y de 493,80 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría de cuentas emitido sobre una entidad de este tipo sea superior a 30.000 euros.

6. La gestión y recaudación en período voluntario de esta tasa corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La recaudación en vía ejecutiva corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, conforme a la legislación vigente.

7. Reglamentariamente se determinarán las normas de liquidación y pago de la citada tasa, pudiendo establecerse la obligación para los sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso del correspondiente importe.

8. Los ingresos derivados de la tasa a que se refiere este artículo tendrán la consideración de ingresos presupuestarios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, destinándose a financiar las partidas que correspondan a los gastos previstos para las funciones de control y disciplina de la actividad de auditoría de cuentas.

9. Las cuantías fijas de la tasa a que se refiere el apartado 5 de este artículo podrán modificarse por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

Artículo 88. *Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Se crea la tasa por expedición de certificados o documentos a instancia de parte, así como por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Dicha tasa se regirá por esta Ley y por las demás fuentes normativas a que se refiere el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, con la finalidad de cubrir los costes correspondientes al ejercicio de las competencias de organización y mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas a que se refiere el artículo 8.

2. Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el artículo 6.2 del Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 302/1989, de 17 de noviembre, en lo que se refiere a la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y a las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. Esta tasa se devengará el mismo día de la solicitud a instancia de parte de la expedición de certificados o documentos y de la comunicación por parte del interesado del acto inscribible al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. Serán sujetos pasivos de esta tasa las personas que soliciten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las actuaciones que constituyen el hecho imponible de esta tasa.

5. La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija por cada expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en dicho Registro. Dicha cantidad será de:

a) Inscripción de un auditor en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas: 75 euros.

b) Cambio de situación: 75 euros.

c) Modificación de datos que constan en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de auditores: 75 euros.

d) Inscripción de una sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas: una cantidad fija de 100 euros, más 48 euros por consejero/administrador.

e) Modificación de datos que constan en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sociedades de auditoría: 75 euros.

f) Emisión de certificados de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas tanto a auditores como a sociedades de auditoría: 24 euros.

6. La gestión y recaudación en período voluntario de esta tasa corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La recaudación en vía ejecutiva corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, conforme a la legislación vigente.

7. Reglamentariamente se determinarán las normas de liquidación y pago de la citada tasa, pudiendo establecerse la obligación para los sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso del correspondiente importe.

8. Los ingresos derivados de la tasa a que se refiere este artículo tendrán la consideración de ingresos presupuestarios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, destinándose a financiar las partidas que correspondan a los gastos previstos para el ejercicio de las competencias de organización y mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

9. Las cuantías de la tasa a que se refiere el apartado 5 de este artículo podrán modificarse por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

TÍTULO V

Protección de datos personales

Artículo 89. *Protección de datos personales.*

El acceso a las informaciones y datos requeridos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de supervisión se realiza de conformidad con el artículo 11.2.a) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aplicará la normativa vigente sobre protección de datos al tratamiento de los datos de carácter personal intercambiados en el ámbito de cooperación comunitaria y con terceros países.

El tratamiento de los datos de carácter personal del denunciante se realizará de conformidad con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Disposición adicional primera. *Auditoría obligatoria.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de esta Ley, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.

b) Que emitan obligaciones en oferta pública.

c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización

y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los fondos de pensiones y sus entidades gestoras.

e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto.

f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.

2. Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

3. Las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a auditoría la información económica financiera que con carácter anual deban hacer pública, y la que con carácter reservado remitan al Banco de España, de conformidad con el marco normativo contable que resulte de aplicación.

Disposición adicional segunda. *Auditoría en entidades del sector público.*

1. Esta Ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de control de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica.

2. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias, se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, en virtud de contratos celebrados por los órganos públicos de control a que se refiere el apartado 1, y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos, se regirán por su legislación específica, no resultando de aplicación lo establecido en esta Ley.

Los informes a que se refiere este apartado, que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas, no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

3. No obstante el apartado anterior, en los casos en que en los contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 de esta Ley, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, el informe de auditoría se someterá a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Se exceptúan de lo dispuesto en este apartado los informes relativos a cuentas o estados que se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o que los trabajos de auditoría se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público.

4. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 de esta Ley, están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, siempre y cuando dichas cuentas o estados no se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o los trabajos de auditoría no se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público. En particular, están sujetos a la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.

5. En los supuestos de cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles, cuando la auditoría de dichas cuentas anuales se realice por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público, en la realización de dicha función no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, rigiéndose por la normativa específica del sector público.

Disposición adicional tercera. *Comisión de Auditoría de entidades de interés público.*

1. Las entidades de interés público, cuya normativa no lo exija, deberán tener una Comisión de Auditoría con la composición y funciones contempladas en el artículo 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

2. En las entidades a que se refiere el apartado 1 que dispongan de un órgano con funciones equivalentes a las de la Comisión de Auditoría, que se haya establecido y opere conforme a su normativa aplicable, las funciones de la Comisión de Auditoría serán asumidas por el citado órgano, debiendo dichas entidades hacer público en su página web el órgano encargado de esas funciones y su composición.

En las Cajas de Ahorros las funciones de la Comisión de Auditoría podrán ser asumidas por la Comisión de Control.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no estarán obligadas a tener una Comisión de Auditoría:

a) Las entidades de interés público cuya única actividad consista en actuar como emisor de valores garantizados por activos, según se definen dichos valores en el artículo 2, punto 5, del Reglamento (CE) n.º 809/2004 de la Comisión.

b) Las entidades de interés público previstas en el artículo 3.5 b) que sean pequeñas y medianas, siempre que sus funciones sean asumidas por el órgano de administración.

c) Las entidades de interés público previstas en el artículo 3.5 b) a las que la normativa comunitaria permita exonerar de este requisito y así se determine reglamentariamente.

d) Las entidades de interés público que sean dependientes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, de otras entidades de interés público, siempre que la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma también, en el ámbito de las dependientes a que se refiere este apartado, las funciones propias de tal comisión y cualesquiera otras que pudiesen atribuírsele, y cuando concurra alguno de los siguientes requisitos:

1.º Que las entidades dependientes estén íntegramente participadas por la entidad dominante, o

2.º Que la aplicación de esta excepción haya sido aprobada por la junta de accionistas de la sociedad dependiente por unanimidad.

Las entidades de interés público a que se refiere este apartado harán públicos en su página web los motivos por los que consideran que no es adecuado disponer de una Comisión de Auditoría o de un órgano de administración o supervisión encargado de realizar las funciones de la Comisión de Auditoría.

e) Las entidades de interés público que sean entidades públicas empresariales, de las previstas en el artículo 103 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público, siempre que sus funciones sean asumidas por el órgano de administración.

4. Quedarán exentas del cumplimiento del requisito de independencia exigido a la Comisión de Auditoría por los apartados 1 y 2 del artículo 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, las entidades que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que se trate de entidades de interés público de las previstas en el artículo 3.5.b) y tengan obligación de tener Comisión de Auditoría.

b) Que los miembros de la Comisión de Auditoría lo sean, a su vez, de su órgano de administración.

c) Que su normativa específica no exija la presencia de consejeros independientes en el órgano de administración.

5. Las entidades de interés público a que se refieren los apartados 2 a 4 anteriores comunicarán las circunstancias en ellos recogidas a las autoridades supervisoras nacionales de dichas entidades. Dicha comunicación se realizará en el plazo de un mes a contar desde que se adoptó el acuerdo societario correspondiente.

6. Lo establecido en las funciones previstas en las letras d) a g) del artículo 529 quaterdecies, apartado 4, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se entenderán sin perjuicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en relación con la observancia del deber de independencia.

7. La supervisión del cumplimiento de lo establecido en esta disposición adicional corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de conformidad con lo dispuesto en el título VIII de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Esta competencia se entiende sin perjuicio de la que ostenta el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en materia de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas.

Con carácter puntual y a la mayor brevedad posible, la Comisión Nacional del Mercado de Valores facilitará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para su remisión a la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores la información correspondiente a las sanciones, en su caso, impuestas que hubieren ganado firmeza en vía administrativa, a los miembros de la Comisión de Auditoría a que se refiere esta disposición adicional.

Disposición adicional cuarta. *Colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en la ejecución de competencias en relación con el mercado de auditoría de cuentas.*

1. Para el ejercicio de las competencias a que se refiere el artículo 46.2.e) de esta Ley, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá solicitar la colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en particular, para la elaboración de un informe anual en el que se refleje como mínimo:

a) La evolución del mercado de servicios de auditoría legal prestado a entidades de interés público, y del funcionamiento de las comisiones de auditoría.

b) Las principales operaciones que hayan ocurrido en el sector, que pudieran afectar a nivel de concentración del mercado, y a la disponibilidad o prestación de servicios de auditoría en momentos o sectores determinados.

c) Los riesgos identificados, y en particular la identificación de los riesgos derivados de una incidencia elevada de fallos de calidad de un auditor legal o sociedad de auditoría y las medidas a tomar para su mitigación.

2. La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas intercambiarán la información oportuna a efectos del cumplimiento de sus respectivas competencias. En particular, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas informará a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia de los hechos, conductas o prácticas de las que pueda sospechar o deducir que existen indicios de prácticas contrarias a las normas de competencia establecidas en la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

3. Las autoridades competentes y las personas que trabajen o hayan trabajado en el cumplimiento de lo previsto en esta disposición deberán observar el deber de secreto establecido en el artículo 60, sin perjuicio de las excepciones legales previstas, y de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

Disposición adicional quinta. *Informe sobre la evolución del mercado.*

Antes del 17 de junio de 2016, y cada tres años como mínimo a partir de dicha fecha, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Red Europea de Competencia elaborarán un informe sobre la evolución del mercado de servicios de auditoría legal prestados a entidades de interés público y lo presentarán a la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores, Autoridad Europea de Valores y Mercados, Autoridad Bancaria Europea, a la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación y a la Comisión.

Disposición adicional sexta. *Sociedades de auditoría.*

Las sociedades de auditoría deberán realizar las correspondientes modificaciones para adaptarse a lo exigido en el artículo 11 en el plazo de un año desde la fecha de publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

En caso de que las sociedades de auditoría no se hubieran modificado antes de dicha fecha, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a darles de baja de oficio del Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Disposición adicional séptima. *Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.*

Adicionalmente a lo establecido en el artículo 38 de esta Ley, cuando por disposiciones con rango de ley se atribuyan a órganos o instituciones públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante real decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, a los efectos de recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades distintas de las de interés público sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito a los citados órganos o instituciones públicas competentes según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones, y que pueda:

a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.

b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.

c) Implicar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se ha producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las entidades dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 31 de esta Ley, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.

Disposición adicional octava. *Comunicaciones electrónicas.*

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría tendrán la obligación de habilitar, en el plazo que se fije para ello, los medios técnicos requeridos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la eficacia de sus sistemas de notificación electrónica de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Disposición adicional novena. *Colaboración con la Dirección General de los Registros y del Notariado.*

1. La Dirección General de los Registros y del Notariado remitirá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en los meses de septiembre y marzo, una relación de las sociedades y demás entidades inscritas en los registros mercantiles correspondientes que hubieran presentado en los seis meses anteriores para su depósito las cuentas anuales acompañadas del informe de auditoría, con especificación de los datos identificativos del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, así como del periodo de nombramiento. A tales efectos, los registradores mercantiles deberán remitir la citada información correspondiente a su registro a la Dirección General de los Registros y del Notariado en el mes anterior a los señalados en el párrafo precedente.

2. Previamente a inscribir el nombramiento de auditor en el Registro Mercantil, el registrador deberá verificar que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría se encuentran inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación de ejerciente y no estén en situación que les impida realizar la auditoría.

Disposición adicional décima. *Información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas.*

Primero. Obligación de publicar información sobre los pagos efectuados a las Administraciones Públicas.

1. Las empresas activas en las industrias extractiva o de la explotación maderera de bosques primarios en las que concurran las circunstancias de los apartados siguientes, estarán obligadas a la elaboración y publicación de un informe anual sobre los pagos realizados a las Administraciones Públicas.

Se entenderán como empresas activas en las industrias extractiva, las empresas que realicen cualquier actividad que conlleve la exploración, la prospección, el descubrimiento, el desarrollo y la extracción de minerales, petróleo, depósitos de gas natural u otros materiales en el campo de las actividades económicas enumeradas en la sección B, divisiones 05 a 08, del anexo I así como las actividades a las que se alude en la sección A, división 02, grupo 02.2 del anexo I del Reglamento (CE) n.° 1893/2006, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE en su versión vigente en cada momento, respectivamente.

Se entiende por bosque primario a efectos de lo dispuesto en esta disposición, el monte regenerado de manera natural, compuesto de especies nativas y en el que no existen

indicios evidentes de actividades humanas y donde los procesos ecológicos no han sido alterados de manera significativa.

Por su parte, Administración Pública será cualquier autoridad nacional, regional o local de un Estado, incluidos los departamentos, agencias o sociedades sujetos al control de tales autoridades, conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

2. No obstante, la obligación a que se refiere el apartado anterior únicamente aplicará a aquellas empresas que cumplan alguna de las siguientes circunstancias y que no resulten eximidas a tenor del apartado cuarto:

a) Que sea una empresa grande, considerando como tal a estos exclusivos efectos aquella que, en la fecha de cierre de balance, rebase, al menos, los límites numéricos de dos de los tres criterios siguientes:

i. Que el total de las partidas del activo del balance supere los veinte millones de euros.

ii. Que el importe neto de su cifra anual de negocios supere los cuarenta millones de euros.

iii. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a doscientos cincuenta.

b) Que sea una entidad de interés público, entendiendo como tales aquéllas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 3.5 de esta la Ley.

Segundo. Contenido del informe.

1. El informe contendrá la siguiente información referida al ejercicio económico correspondiente y a las actividades mencionadas en el segundo párrafo del apartado primero.1:

a) El importe total de los pagos a cada Administración Pública y que comprenderá cualquier cantidad pagada, ya sea en dinero o en especie, por las actividades sujetas.

b) El importe total de los pagos realizados a cada Administración Pública desglosados en los siguientes tipos de pagos:

I. Derechos sobre la producción.

II. Gravámenes sobre los ingresos, la producción o los beneficios de las sociedades, excluidos los impuestos que gravan el consumo, como el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos sobre la renta de las personas físicas o los impuestos sobre las ventas.

III. Cánones.

IV. Dividendos.

V. Primas de prospección inicial, descubrimiento y producción.

VI. Licencias, alquileres, derechos de acceso y otras prestaciones por licencias y/o concesiones; y

VII. Pagos por mejoras de las infraestructuras, excluidos los realizados en virtud de la responsabilidad social de las empresas.

c) Cuando los pagos hayan sido atribuidos a un proyecto específico, el importe total, desglosado por tipo de pago, así como el importe total de los pagos de cada proyecto.

No obstante, los pagos realizados por la empresa en relación con obligaciones impuestas a nivel de la entidad, podrán consignarse a nivel de la entidad en lugar de a nivel de proyecto.

Se entiende por proyecto como las actividades operativas que se rigen por un único contrato, licencia, arrendamiento, concesión o acuerdo jurídico similar y forman la base de una responsabilidad de pago frente una Administración Pública. No obstante, si varios de estos acuerdos están sustancialmente interconectados se considerarán un proyecto.

2. No será necesario consignar en el informe ningún pago, efectuado como pago único o como serie de pagos relacionados, que sea inferior a 100.000 euros durante el ejercicio.

3. Cuando se efectúen pagos en especie, se consignarán por su valor y, en su caso, por su volumen, incluyéndose unas notas explicativas para aclarar el modo en que se ha determinado tal valor.

4. La consignación de los pagos contemplados en el presente apartado segundo reflejará el fondo más que la forma del pago o actividad de que se trate y no deberán desglosarse ni

agregarse de forma artificial los pagos o las actividades con la intención de eludir la aplicación de esta Ley.

Tercero. Informe consolidado.

1. Las empresas que desarrollen las actividades sujetas a la obligación del apartado primero deberán formular y publicar un informe consolidado sobre sus pagos a las Administraciones Públicas en los términos previstos en esta Ley si la sociedad dominante se encuentra sometida a la obligación de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Se considerará que una sociedad dominante tiene actividades en la industria extractiva o en la explotación maderera de bosques primarios cuando cualquiera de sus empresas dominadas realice actividades en la industria extractiva o en la explotación maderera de bosques primarios.

2. El informe consolidado incluirá únicamente los pagos resultantes de las operaciones de extracción y/u operaciones relacionadas con la explotación maderera de bosques primarios.

Cuarto. Exenciones.

1. No estarán obligadas a elaborar y publicar el informe establecido en el apartado primero, las empresas en las siguientes circunstancias:

a) Empresas cuya sociedad matriz esté sujeta al Derecho español o de un Estado miembro de la Unión Europea y cuyos pagos se incluyan en el informe consolidado al que hace referencia el apartado tercero anterior de acuerdo con las disposiciones del Estado en cuestión.

b) Las empresas que preparen y publiquen un informe que cumpla los requisitos de información de un tercer país siempre que dichos requisitos hubiesen sido declarados equivalentes a los establecidos en esta Ley, tras aplicar los procedimientos de equivalencia referidos en los artículos 46, apartados 2 y 3 y 47, de la Directiva 2013/34/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. No obstante, la empresa en cuestión deberá publicar y depositar en el Registro Mercantil el informe de acuerdo con lo establecido en el apartado quinto.

2. No estarán obligadas a formular el informe consolidado al que hace referencia el apartado tercero, las siguientes sociedades matrices:

a) Las sociedades dominantes de un grupo pequeño, salvo en el caso de que alguna de las empresas dominadas sea una entidad de interés público. A estos exclusivos efectos, se entenderá que un grupo es pequeño cuando de manera consolidada no se rebasen, al menos, dos de los siguientes límites en la fecha de cierre del balance de la sociedad dominante:

i. Que el total de las partidas del activo del balance no supere los seis millones de euros.

ii. Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los doce millones de euros.

iii. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

b) Las sociedades dominantes de un grupo mediano, salvo en el caso de que alguna de las empresas dominadas sea una entidad de interés público. A estos exclusivos efectos se entenderá que un grupo es mediano cuando no sea pequeño y de manera consolidada no se rebasen, al menos dos de los siguientes límites en la fecha de cierre del balance de la sociedad dominante:

i. Que el total de las partidas del activo del balance no supere los veinte millones de euros.

ii. Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cuarenta millones de euros.

iii. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

c) Las sociedades dominantes sujetas al Derecho español que sean al mismo tiempo empresas dominadas y su propia sociedad dominante esté sujeta al Derecho de un Estado miembro de la Unión Europea.

3. Las empresas en que concurran, al menos, una de las circunstancias de las siguientes letras, no tendrán que ser incluidas en un informe consolidado:

a) Que circunstancias severas y duraderas obstaculicen sustancialmente el ejercicio por parte de la sociedad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o gestión de dicha empresa.

b) Que, excepcionalmente, la información necesaria para la preparación del informe consolidado sobre los pagos efectuados a las Administraciones Públicas objeto de la presente Ley no pueda obtenerse sin gastos desproporcionados o sin demora injustificada.

c) Que la tenencia de las acciones o participaciones de dicha empresa tenga exclusivamente por objetivo su cesión ulterior.

No obstante, las excepciones de este apartado se aplicarán únicamente si se utilizan también a los efectos de los estados financieros consolidados.

Quinto. Aprobación y publicidad.–Los informes sobre pagos a Administraciones Públicas serán objeto de aprobación y publicación dentro de los seis primeros meses después de que finalice cada ejercicio y se mantendrán a disposición pública durante, al menos, diez años. Asimismo, se depositarán en el registro mercantil conjuntamente con los documentos que integren las cuentas anuales.

Sexto. Responsabilidad de elaborar y publicar informes.

1. Los administradores de la sociedad serán responsables de garantizar, en la medida de sus conocimientos y capacidades, que el informe sobre los pagos efectuados a las Administraciones Públicas se elabora, aprueba, deposita y publica conforme a los requisitos exigidos por esta Ley.

2. El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de elaborar, publicar y depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere esta Ley y sin perjuicio de otras responsabilidades, dará lugar a la imposición de la correspondiente sanción en los términos y condiciones de la legislación aplicable a la sociedad en cuestión.

Disposición adicional undécima. *Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga por parte de determinadas empresas y sucursales.*

Primero. Empresas y sucursales obligadas a informar.

1. La sociedad dominante última de un grupo sujeta a derecho español que formule cuentas anuales consolidadas y cuyo importe neto de la cifra anual de negocios consolidada en la fecha de cierre del ejercicio haya superado, en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos, un total de 750.000.000 de euros deberá elaborar, publicar, depositar y hacer accesible un informe acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga relativo al último de esos dos ejercicios consecutivos.

A estos efectos, se entenderá por sociedad dominante última la empresa que elabore los estados financieros consolidados del grupo mayor de empresas conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

La sociedad dominante última cesará en la obligación de elaborar un informe consolidado relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cuando el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada en la fecha de cierre de balance sea inferior a 750.000.000 de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos según sus estados financieros consolidados.

La sociedad que no forme parte de un grupo y cuyo importe neto de la cifra anual de negocios en la fecha de cierre del ejercicio haya superado en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos un total de 750.000.000 de euros, según sus estados financieros anuales, deberá elaborar, publicar, depositar y hacer accesible un informe acerca del

impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga relativo al último de esos dos ejercicios consecutivos.

Esta sociedad dejará de estar sujeta a la obligación de información referida en el párrafo anterior cuando el importe neto de la cifra anual de negocios en la fecha de cierre del ejercicio sea inferior a 750.000.000 de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos según sus estados financieros anuales.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable a las sociedades que no formen parte de un grupo ni a las sociedades dominantes últimas y sus dependientes cuando dichas sociedades, incluidas sus sucursales, estén establecidas o tengan su domicilio social o actividad empresarial permanente en el territorio de un solo Estado miembro y en ningún otro territorio fiscal.

A estos efectos, se entenderá por territorio fiscal un Estado o un país o territorio no estatal que goce de autonomía fiscal por lo que respecta al impuesto sobre sociedades.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 tampoco resultará aplicable a las empresas que no formen parte de un grupo ni a las sociedades dominantes últimas en caso de que ellas mismas o sus dependientes publiquen un informe de acuerdo con el artículo 87 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, en el que se incluya información acerca de todas sus actividades y, en el caso de las sociedades dominantes últimas, de todas las actividades de la totalidad de las empresas dependientes incluidas en los estados financieros consolidados.

4. Las empresas filiales sujetas a derecho español que estén controladas por una sociedad dominante última no sujeta al derecho de un Estado miembro cuyo importe neto de la cifra anual de negocios consolidada en la fecha de cierre del ejercicio haya superado en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos un total de 750.000.000 de euros, según sus estados financieros consolidados, estarán obligadas a publicar y hacer accesible un informe acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga a nivel consolidado de dicha sociedad dominante última relativo al más reciente de los dos ejercicios consecutivos, siempre y cuando dichas empresas filiales no tengan la consideración de entidad pequeña de acuerdo con los umbrales establecidos en el artículo 3 de esta ley.

Cuando dicha información o informe no sean accesibles, la empresa filial solicitará a su sociedad dominante última que le proporcione toda la información exigida a fin de que pueda cumplir con las obligaciones establecidas en el apartado 1. Si la sociedad dominante última no facilitase toda la información exigida, la empresa filial elaborará, publicará, depositará y hará accesible un informe relativo al impuesto sobre sociedades que contenga toda la información que obre en su poder, que haya obtenido o adquirido, y una declaración en la que se indique que su sociedad dominante última no ha puesto a disposición la información necesaria.

Las empresas filiales mencionadas dejarán de estar sujetas a las obligaciones de información del presente apartado cuando el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada de la sociedad dominante última en la fecha de cierre del ejercicio sea inferior a 750.000.000 de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos según sus estados financieros consolidados.

5. Las sucursales constituidas en territorio español por empresas que no estén sujetas al Derecho de un Estado miembro estarán obligadas a publicar y hacer accesible un informe acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga consolidado de la sociedad dominante última o de la sociedad que no forme parte de un grupo relativo al más reciente de los dos últimos ejercicios consecutivos, cuando cumplan los criterios siguientes:

a) Que la empresa que constituyó la sucursal sea o bien una empresa filial de un grupo cuya sociedad dominante última no esté sujeta al derecho de un Estado miembro y cuyo importe neto de la cifra anual de negocios consolidada en la fecha de cierre de ejercicio haya superado en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos un total de 750.000.000 de euros, según sus estados financieros consolidados, o bien una sociedad que no pertenezca a un grupo cuyo importe neto de la cifra anual de negocios consolidada en la fecha de cierre del ejercicio haya superado en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos un total de 750.000.000 de euros según sus estados financieros.

b) Que la sociedad dominante última a que se refiere la letra a) no cuente con una empresa filial de las mencionadas en el apartado 4.

c) Que no tengan la consideración de entidad pequeña de acuerdo con los umbrales establecidos en artículo 3 de esta ley. Cuando dicha información o informe no esté disponible, la persona o personas designadas para cumplir las formalidades de publicidad a que se refiere el apartado tercero solicitarán a la sociedad dominante última o a la sociedad que no forme parte de un grupo que les facilite toda la información necesaria para permitirles cumplir sus obligaciones.

En caso de que no se facilite toda la información exigida, la sucursal elaborará, publicará, depositará y hará accesible un informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga que contenga toda la información que obre en su poder, que haya obtenido o adquirido, y una declaración en la que indique que la sociedad dominante última o la sociedad que no forme parte de un grupo no ha puesto a disposición la información necesaria.

6. Lo dispuesto en los apartados 4 y 5, respecto de las filiales y las sucursales respectivamente, no resultará de aplicación en caso de que el informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ya haya sido elaborado por una sociedad dominante última o sociedad que no forme parte de un grupo que no esté sujeta al Derecho de un Estado miembro, siempre que dicho informe tenga un contenido compatible con el previsto en la presente disposición de modo que sea compatible con el contenido del informe regulado en el apartado segundo y cumpla además los criterios siguientes:

a) Se haga accesible al público, de forma gratuita y en un formato electrónico de lectura automática:

i) En el sitio web de dicha sociedad dominante última o en el de la sociedad que no forme parte de un grupo.

ii) En al menos una de las lenguas oficiales de la Unión.

iii) En un plazo máximo de seis meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio sobre el que se elabora el informe, e

b) Indique el nombre y el domicilio social de una empresa filial única, o el nombre y la dirección de una sucursal única que esté sujeta al Derecho de un Estado miembro, que publique el informe con arreglo a lo dispuesto en el apartado tercero.1 de esta disposición adicional.

7. Las empresas filiales y las sucursales no sujetas a lo dispuesto en los apartados 4 y 5 deberán publicar y hacer accesible un informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga en caso de que dichas empresas filiales y sucursales tengan como único fin eludir las obligaciones de información establecidas en la presente disposición.

Segundo. Contenido del informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga.

1. El informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga incluirá información acerca de todas las actividades de la sociedad que no formen parte de un grupo o de la sociedad dominante última, incluidas las actividades de todas las empresas filiales que figuren en los estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio de que se trate.

2. La información a que se refiere el apartado anterior consistirá en:

a) El nombre de la sociedad dominante última o de la sociedad que no forme parte de un grupo, el ejercicio de que se trate, la moneda empleada en la presentación del informe y, en su caso, una lista de todas las empresas filiales que figuren en los estados financieros consolidados de la sociedad dominante última, correspondiente al ejercicio de que se trate, que estén establecidas en la Unión Europea o en territorios fiscales incluidos en los anexos I y II de las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

b) Una breve descripción de la naturaleza de sus actividades.

c) El número de empleados sobre una base equivalente a tiempo completo.

d) Sus ingresos calculados como:

i) La suma del importe neto de la cifra anual de negocios, otros ingresos derivados de la explotación, ingresos procedentes del rendimiento de participaciones sociales excluidos los dividendos recibidos de las empresas vinculadas, ingresos procedentes de otras inversiones y préstamos que formen parte de los activos no corrientes, otros intereses por cobrar y otros ingresos de naturaleza similar referidos en la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y en sus disposiciones complementarias.

ii) Los ingresos según se determinen en el marco de información financiera con arreglo al cual se preparen los estados financieros, excluidas las correcciones de valor y dividendos procedentes de las empresas vinculadas.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, los ingresos incluirán las transacciones con partes vinculadas.

e) El importe de los beneficios o de las pérdidas antes de aplicar el impuesto sobre sociedades.

f) El importe del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga devengados durante el ejercicio de que se trate, calculados como los gastos fiscales corrientes reconocidos sobre los beneficios o pérdidas imponibles del ejercicio por las empresas y sucursales en el territorio fiscal de que se trate.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, el gasto fiscal corriente reflejará únicamente las actividades de la empresa durante el ejercicio de que se trate y no incluirá los impuestos diferidos ni las provisiones para obligaciones fiscales inciertas.

g) El importe del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga abonados en efectivo, calculado como el importe de los impuestos abonados durante el ejercicio de que se trate por las empresas y sucursales en el territorio fiscal de que se trate.

A efectos de lo dispuesto en esta letra los impuestos abonados incluirán las retenciones abonadas por otras empresas con respecto a los pagos realizados a empresas y sucursales dentro de un grupo.

h) El importe de las reservas al final del ejercicio de que se trate.

3. La información enumerada en el apartado anterior podrá comunicarse sobre la base de las instrucciones para la comunicación de información a que se refiere el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y su normativa de desarrollo y que regula la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

4. El informe presentará la información a que se refieren los apartados 2 y 3 anteriores por separado para cada Estado miembro. Cuando un Estado miembro comprenda varios territorios fiscales, la información se agregará por Estado miembro.

La información de los apartados 2 y 3 también se presentará por separado para cada territorio fiscal que, a 1 de marzo del ejercicio para el que se haya de elaborar el informe, esté incluido en el anexo I de las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, y para cada territorio fiscal que, a 1 de marzo del ejercicio para el que se haya de elaborar el informe y a 1 de marzo del ejercicio anterior, haya figurado en el anexo II de las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

La información de los apartados 2 y 3 se presentará de manera agregada para otros territorios fiscales.

La información se atribuirá al territorio fiscal correspondiente sobre la base del establecimiento, la existencia de un domicilio social o una actividad empresarial permanente que, dadas las actividades del grupo o de la empresa independiente, pueda estar sujeto a tributación del impuesto sobre sociedades en dicho territorio fiscal.

En caso de que las actividades de varias empresas filiales puedan estar sujetas a tributación del impuesto sobre sociedades en un único territorio fiscal, la información atribuida a dicho territorio fiscal representará la suma de la información relativa a tales actividades de cada empresa filial y sus sucursales en dicho territorio fiscal.

La información sobre una actividad concreta no se atribuirá de manera simultánea a más de un territorio fiscal.

5. La información a que se refieren los apartados 2 y 3 se presentará utilizando una plantilla común y en formatos electrónicos que sean de lectura automática, los cuales serán establecidos por la Comisión Europea mediante actos de ejecución.

6. Ciertos elementos de información que debieran hacerse públicos de conformidad con los apartados 2 o 3 podrán omitirse temporalmente del informe cuando su divulgación pueda ser gravemente perjudicial para la posición comercial de las empresas a las que se refiere el informe. Cualquier omisión deberá indicarse claramente en el informe e ir acompañada de una justificación debidamente motivada.

Toda información omitida con arreglo al párrafo anterior deberá hacerse pública en un informe posterior relativo al impuesto sobre sociedades, a más tardar cinco años después de su omisión inicial.

No podrá ser objeto de omisión la información relativa a los territorios fiscales incluidos en los anexos I y II de las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperados a efectos fiscales, a los que se refiere el apartado 4.

7. El informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga podrá incluir, cuando resulte aplicable a nivel de grupos, una exposición general que explique toda discrepancia significativa entre los importes comunicados con arreglo a las letras f) y g) del apartado 2, teniendo en cuenta, en su caso, las cantidades correspondientes relativas a ejercicios anteriores.

8. La moneda empleada en el informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga será aquella en la que se presenten los estados financieros consolidados de la sociedad dominante última o los estados financieros anuales de la sociedad que no forme parte de un grupo.

No obstante, en el caso de no accesibilidad de la información o del informe de las empresas filiales a que se refiere el apartado 4 del apartado primero, la moneda empleada en el informe relativo al impuesto sobre sociedades será la moneda en la que la empresa filial publique sus estados financieros anuales.

9. El informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga deberá precisar si ha sido preparado de conformidad con los apartados 2 o 3.

Tercero. Publicación y accesibilidad.

1. El informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga y, en su caso, la declaración a la que se refiere el apartado 4 del apartado primero serán objeto de aprobación y publicación en un plazo de seis meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio al que se refieran. Asimismo, se depositarán en el Registro Mercantil conjuntamente con los documentos que integren las cuentas anuales.

2. El informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga y la declaración publicados por las empresas de conformidad con el apartado anterior deberán hacerse accesibles al público de forma gratuita en al menos una de las lenguas oficiales de la Unión Europea, en un plazo máximo de seis meses a partir de la fecha de cierre de balance del ejercicio sobre el que se elabore el informe, en el sitio web de:

a) La empresa, cuando sea aplicable el apartado primero.1.

b) La empresa filial cuando sea aplicable el apartado primero.4.

c) La sucursal o la empresa que haya constituido la sucursal, o una empresa filial, cuando sea aplicable el apartado primero.5.

3. El informe relativo al impuesto de sociedades y, en su caso, la declaración mencionada en el apartado primero, permanecerán accesibles en el sitio web correspondiente durante al menos cinco años consecutivos.

Cuarto. Responsabilidad de la elaboración, publicación, depósito y accesibilidad del informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga.

1. Los miembros de los órganos de administración de las sociedades dominantes últimas o la sociedad que no forme parte de un grupo a que se refiere el apartado primero.1 serán colectivamente responsables de garantizar que el informe relativo al impuesto sobre

sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga se elabore, publique, deposite y haga accesible de conformidad con lo dispuesto en esta ley.

2. Los miembros de los órganos de administración de las empresas filiales a que se refiere el apartado primero.4 y las personas designadas para cumplir las formalidades de publicidad en relación con las sucursales a que se refiere el apartado primero.5 serán colectivamente responsables de garantizar, en la medida de su conocimiento y capacidad, que el informe relativo al impuesto sobre sociedades se elabore de modo que sea compatible o de conformidad, según corresponda, con los apartados primero y segundo, y se publique y se haga accesible de conformidad con el apartado tercero.

Quinto. Fecha de inicio de la presentación del informe relativo al impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga.

Las obligaciones introducidas por esta disposición adicional serán de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024.

Disposición transitoria primera. *Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados universitarios.*

Quienes a la fecha de entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modificaba la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, estuviesen en posesión de los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o Diplomado universitario conservarán el derecho de dispensa en el examen de aptitud profesional, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en los términos establecidos mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria segunda. *Situaciones de incompatibilidad.*

Las situaciones de incompatibilidad derivadas de las circunstancias previstas en el artículo 16.1 a), 2.º, 3.º y 4.º, así como en el artículo 39.2, que modifican el régimen anterior a la entrada en vigor de esta Ley, no determinarán la falta de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuando se hubiesen originado y concluido con anterioridad a 1 de enero de 2016.

Los servicios prohibidos a que se refiere el artículo 39.1, que modifican el régimen anterior a la entrada en vigor de esta Ley, no determinarán la falta de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con las auditorías de cuentas iniciadas antes de dicha fecha y que no hayan finalizado con la emisión del preceptivo informe de auditoría.

Disposición transitoria tercera. *Ejercicio económico de aplicación de las previsiones contenidas en la disposición adicional décima.*

Las obligaciones reguladas en la disposición adicional décima de esta Ley solo serán exigibles en relación a las actividades desarrolladas en los ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2016.

Disposición derogatoria única.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta Ley, y en particular, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disposición final primera. *Modificación del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885:

Uno. El apartado 1 del artículo 34, queda redactado como sigue:

«1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal.»

Dos. El apartado 1 del artículo 38 bis, queda redactado como sigue:

«1. Los activos y pasivos podrán valorarse por su valor razonable en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites de la normativa europea.

En ambos casos deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o debe incluirse directamente en el patrimonio neto.»

Tres. Se suprimen los apartados 3, 4 y 5 del artículo 38 bis.
Cuatro. El apartado 4 del artículo 39, queda redactado como sigue:

«4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles.»

Cinco. El artículo 43 queda redactado como sigue:

«Artículo 43.

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación, si se cumple alguna de las situaciones siguientes:

1.ª Cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público según la definición establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

2.ª Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, si esta última sociedad posee el 50 por ciento o más de las participaciones sociales de aquéllas y, los accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por ciento no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.

d) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación no haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

3.ª Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individual y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

4.ª Cuando todas las sociedades dependientes puedan excluirse de la consolidación por alguna de las causas siguientes:

a) En casos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no puedan obtenerse por razones debidamente justificadas.

b) Que la tenencia de las acciones o participaciones de esta sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior.

c) Que restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre esta dependiente.

2. Una sociedad no será incluida en la consolidación cuando concurra una de las circunstancias señalada en la indicación 4.ª anterior.»

Disposición final segunda. *Modificación de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

Se añade un apartado b) al artículo 100 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

«b) La falta de elaboración o de publicación del informe anual de gobierno corporativo o del informe anual sobre remuneraciones de los consejeros a que se refieren, respectivamente, los artículos 540 y 541 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, o la existencia en dichos informes de omisiones o datos falsos o engañosos; el incumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 512 a 517, 525.2, 526, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 538, 539, 540 y 541 de dicha Ley; carecer las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de una comisión de auditoría y de una comisión de nombramientos y retribuciones en los términos establecidos en los artículos 529 quaterdecies y quindecies de la referida Ley o el incumplimiento de las reglas de composición y de atribución de funciones de dichas comisiones de auditoría de las entidades de interés público contempladas en el citado artículo 529 quaterdecies.»

Disposición final tercera. *Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.*

Se añade un nuevo apartado 6 a la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con la siguiente redacción:

«6. Las resoluciones del Ministro de Economía y Competitividad que resuelvan recursos de alzada contra actos dictados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como las resoluciones de carácter normativo dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas directamente, en única instancia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.»

Disposición final cuarta. *Modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio:

Uno. La letra d) del apartado 2 del artículo 107 queda redactada como sigue:

«d) El precio de las participaciones, la forma de pago y las demás condiciones de la operación, serán las convenidas y comunicadas a la sociedad por el socio transmitente. Si el pago de la totalidad o de parte del precio estuviera aplazado en el proyecto de transmisión, para la adquisición de las participaciones será requisito previo que una entidad de crédito garantice el pago del precio aplazado.

En los casos en que la transmisión proyectada fuera a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito, el precio de adquisición será el fijado de común acuerdo por las partes y, en su defecto, el valor razonable de las participaciones el día en que se hubiera comunicado a la sociedad el propósito de transmitir. Se entenderá por valor razonable el que determine un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad, designado a tal efecto por los administradores de ésta.

En los casos de aportación a sociedad anónima o comanditaria por acciones, se entenderá por valor real de las participaciones el que resulte del informe elaborado por el experto independiente nombrado por el registrador mercantil.»

Dos. El apartado 2 del artículo 124 queda redactado como sigue:

«2. En este supuesto, para rechazar la inscripción de la transmisión en el libro registro de acciones nominativas, la sociedad deberá presentar al heredero un adquirente de las acciones u ofrecerse a adquirirlas ella misma por su valor razonable en el momento en que se solicitó la inscripción, de acuerdo con lo previsto para la adquisición derivativa de acciones propias en el artículo 146.

Se entenderá como valor razonable el que determine un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad que, a solicitud de cualquier interesado, nombren a tal efecto los administradores de la sociedad.»

Tres. El apartado 3 del artículo 128 queda redactado como sigue:

«3. Si las partes no llegaran a un acuerdo sobre el importe a abonar en los supuestos previstos en los dos apartados anteriores, éste será fijado, a petición de cualquiera de ellas y a costa de ambas, por un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad, que designe a tal efecto el Registro Mercantil.»

Cuatro. El apartado 3 del artículo 257, queda redactado como sigue:

«3. Cuando pueda formularse balance en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.»

Cinco. El artículo 260 queda redactado como sigue:

«Artículo 260. *Contenido de la Memoria.*

La Memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los correspondientes desarrollos reglamentarios, al menos, las siguientes menciones:

Primera. Los criterios de valoración aplicados a las diversas partidas de las cuentas anuales y los métodos de cálculo de las correcciones de valor.

Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda distinta del euro, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

Segunda. La denominación, domicilio y forma jurídica de las sociedades en las que la sociedad sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, un porcentaje no inferior al veinte por ciento de su capital, o en las que sin llegar a dicho porcentaje ejerza una influencia significativa.

Se indicará la participación en el capital y el porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto del último ejercicio social de aquéllas.

Tercera. Cuando existan cuotas o participaciones sociales desiguales, el contenido de cada una de ellas, y cuando existan varias clases de acciones, el número y el valor nominal de las pertenecientes a cada una de ellas y el contenido de los derechos pertenecientes a cada clase.

Cuarta. La existencia de bonos de disfrute, de bonos de fundador, de obligaciones convertibles y de valores o derechos similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

Quinta. El número y el valor nominal de las acciones suscritas durante el ejercicio dentro de los límites de un capital autorizado, así como el importe de las adquisiciones y enajenaciones de acciones o participaciones propias, y de las acciones o participaciones de la sociedad dominante.

Sexta. El importe de las deudas de la sociedad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas.

Séptima.

a) El importe global de las garantías comprometidas con terceros, sin perjuicio de su reconocimiento dentro del pasivo del balance cuando sea probable que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación.

Los compromisos existentes en materia de pensiones y los referentes a sociedades del grupo deberán mencionarse con la debida claridad y separación.

b) La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la sociedad que no figuren en el balance así como su impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y necesaria para la determinación de la situación financiera de la sociedad.

c) Transacciones significativas entre la sociedad y terceros vinculados con ella, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de la situación financiera de la sociedad.

Octava.

a) La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir estos con los principios contables de aplicación obligatoria. Cuando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura deberán darse indicaciones al respecto.

b) La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que deberá pagarse por esos ejercicios, en la medida en que esta diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

Novena. La distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable. Podrán omitir tales menciones las sociedades que pueden formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Décima. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías, así como los gastos de personal que se refieran al ejercicio, desglosando los importes relativos a sueldos y salarios y los referidos a cargas sociales, con mención separada de los que cubren las pensiones, cuando no estén así consignadas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la sociedad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros.

El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio con discapacidad mayor o igual al treinta y tres por ciento, indicando las categorías a que pertenecen.

Undécima. El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida o de responsabilidad civil respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

En el caso de que la sociedad hubiera satisfecho, total o parcialmente, la prima del seguro de responsabilidad civil de todos los administradores o de alguno de ellos por daños ocasionados por actos u omisiones en el ejercicio del cargo, se indicará expresamente en la Memoria, con indicación de la cuantía de la prima.

Duodécima. El importe de los anticipos y créditos concedidos a cada uno de los miembros de los órganos de administración y del personal de alta dirección, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.

Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.

Decimotercera. El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por el auditor de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas.

Decimocuarta. Los movimientos de las diversas partidas del activo no corriente.

Decimoquinta.

a) Cuando los instrumentos financieros se hayan valorado por el valor razonable se indicarán: los principales supuestos en que se basan los modelos y técnicas de valoración; las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias por cada categoría de instrumentos financieros y, si se trata de instrumentos financieros derivados, su naturaleza y condiciones principales de importe y calendario y los movimientos de la reserva por valor razonable durante el ejercicio.

b) Cuando los instrumentos financieros no se hayan valorado por el valor razonable se indicará el valor razonable para cada clase en los términos y con las condiciones previstas en el Plan General de Contabilidad.

Decimosexta. La conclusión, la modificación o la extinción anticipada de cualquier contrato entre una sociedad mercantil y cualquiera de sus socios o administradores o persona que actúe por cuenta de ellos, cuando se trate de una operación ajena al tráfico ordinario de la sociedad o que no se realice en condiciones normales.

Decimoséptima. Nombre y domicilio social de la sociedad que elabore los estados financieros consolidados del grupo al que pertenezca la sociedad y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

Decimoctava. Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una

descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo de balance.

Las restantes sociedades sometidas a una unidad de decisión indicarán en la Memoria de sus cuentas anuales la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el párrafo primero de esta indicación.

Decimonovena. El importe y la naturaleza de las partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales.

Vigésima. La propuesta de aplicación del resultado.

Vigesimoprimera. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.»

Seis. El artículo 261 queda redactado como sigue:

«Artículo 261. *Memoria abreviada.*

Las sociedades que pueden formular balance abreviado podrán omitir en la Memoria las indicaciones que reglamentariamente se determinen.

En cualquier caso deberá suministrarse la información requerida en la indicación primera, quinta, sexta, décima en lo referente al número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, y, decimocuarta, decimoquinta, decimonovena y vigesimoprimera.

Adicionalmente, la Memoria deberá expresar de forma global los datos a que se refiere la indicación séptima, y duodécima de dicho artículo, así como el nombre y domicilio social de la sociedad que establezca los estados financieros consolidados del grupo menor de empresas incluidas en el grupo al que pertenece la empresa.»

Siete. El artículo 264 queda redactado como sigue:

«1. La persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas respecto a la posibilidad de prórroga y a la duración de los contratos en relación con sociedades calificadas como entidades de interés público.

2. La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.

3. La junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el periodo inicial, a no ser que medie justa causa.

4. Cualquier cláusula contractual que limite el nombramiento de determinadas categorías o listas de auditores legales o sociedades de auditoría, será nula de pleno derecho.»

Ocho. El artículo 265 queda redactado como sigue:

«1. Cuando la junta general no hubiera nombrado al auditor antes de que finalice el ejercicio a auditar, debiendo hacerlo, o la persona nombrada no acepte el cargo o no pueda cumplir sus funciones, los administradores y cualquier socio podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría.

En las sociedades anónimas, la solicitud podrá ser realizada también por el comisario del sindicato de obligacionistas.

2. En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

3. La solicitud de nombramiento de auditor y su designación se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. Antes de aceptar el nombramiento el auditor de cuentas deberá evaluar el efectivo cumplimiento del encargo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.»

Nueve. Se añade un párrafo final al artículo 266 con la redacción siguiente:

«Adicionalmente, tratándose de sociedades de interés público, los accionistas que representen el 5 por ciento o más de los derechos de voto o del capital, la Comisión de Auditoría o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrán solicitar al juez la revocación del auditor o auditores o la sociedad o sociedades de auditoría designados por la Junta General o por el Registro Mercantil y el nombramiento de otro u otros, cuando concurra justa causa.»

Diez. Se añade un apartado 3 al artículo 267, con la siguiente redacción:

«3. En los supuestos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil, al efectuar el nombramiento, éste fijará la retribución a percibir por el auditor para todo el período que deba desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo. Antes de aceptar el encargo y para su inscripción en el Registro Mercantil, se deberán acordar los honorarios correspondientes. Los auditores podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos a cuenta de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones.»

Once. El apartado 2 del artículo 270 queda redactado como sigue:

«2. Si, una vez firmado y entregado el informe de auditoría sobre las cuentas iniciales, los administradores se vieran obligados a reformular las cuentas anuales, el auditor habrá de emitir un nuevo informe sobre las cuentas anuales reformuladas.»

Doce. Se suprime el apartado 4 del artículo 273.

Trece. El apartado 1 del artículo 279, queda redactado como sigue:

«1. Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también, el informe de gestión, si fuera obligatorio, y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría por una disposición legal o ésta se hubiera acordado a petición de la minoría o de forma voluntaria y se hubiese inscrito el nombramiento de auditor en el Registro Mercantil.»

Catorce. Las letras a) y c) del apartado 2 del artículo 308 quedan redactadas como sigue:

«a) Que los administradores elaboren un informe en el que especifiquen el valor de las participaciones o de las acciones de la sociedad y se justifiquen detalladamente la propuesta y la contraprestación a satisfacer por las nuevas participaciones o por las nuevas acciones, con la indicación de las personas a las que hayan de atribuirse, y, en las sociedades anónimas, que un experto independiente, distinto del auditor de las cuentas de la sociedad, nombrado a estos efectos por el Registro Mercantil, elabore otro informe, bajo su responsabilidad, sobre

el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico del derecho de preferencia cuyo ejercicio se propone suprimir o limitar y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores.

c) Que el valor nominal de las nuevas participaciones o de las nuevas acciones, más, en su caso, el importe de la prima, se corresponda con el valor real atribuido a las participaciones en el informe de los administradores en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada o con el valor que resulte del informe del experto independiente en el caso de las sociedades anónimas.»

Quince. El apartado 1 del artículo 353, queda redactado como sigue:

«1. A falta de acuerdo entre la sociedad y el socio sobre el valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones, o sobre la persona o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para su valoración, serán valoradas por un experto independiente, designado por el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de la sociedad o de cualquiera de los socios titulares de las participaciones o de las acciones objeto de valoración.»

Dieciséis. El artículo 354 queda redactado como sigue:

«Artículo 354. *Informe del experto independiente.*

1. Para el ejercicio de su función, el experto podrá obtener de la sociedad todas las informaciones y documentos que considere útiles y proceder a todas las verificaciones que estime necesarias.

2. En el plazo máximo de dos meses a contar desde su nombramiento, el experto emitirá su informe, que notificará inmediatamente por conducto notarial a la sociedad y a los socios afectados, acompañando copia, y depositará otra en el Registro Mercantil.»

Diecisiete. El artículo 355 queda redactado como sigue:

«Artículo 355. *Retribución del experto independiente.*

1. La retribución del experto correrá a cargo de la sociedad.

2. No obstante, en los casos de exclusión, la sociedad podrá deducir de la cantidad a reembolsar al socio excluido lo que resulte de aplicar a los honorarios satisfechos el porcentaje que dicho socio tuviere en el capital social.»

Dieciocho. La letra b) del apartado 2 del artículo 417 queda redactada como sigue:

«b) Que en el informe del experto independiente se contenga un juicio técnico sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores y sobre la idoneidad de la relación de conversión, y, en su caso, de sus fórmulas de ajuste, para compensar una eventual dilución de la participación económica de los accionistas.»

Diecinueve. Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 505 quedan redactados como sigue:

«1. No obstante lo establecido en el apartado segundo del artículo anterior, la junta general de accionistas de sociedad cotizada, una vez que disponga del informe de los administradores y del informe del experto independiente requeridos en el artículo 308, podrá acordar la emisión de nuevas acciones a cualquier precio, siempre que sea superior al valor neto patrimonial de éstas que resulte del informe del auditor, pudiendo la junta limitarse a establecer el procedimiento para su determinación.

2. Para que la junta general pueda adoptar el acuerdo a que se refiere el apartado anterior, será necesario que el informe de los administradores y el informe del experto independiente determinen el valor patrimonial neto de las acciones.

3. El experto independiente determinará el valor patrimonial neto sobre la base de las últimas cuentas anuales auditadas de la sociedad o, bien, si son de fecha posterior a éstas, sobre la base de los últimos estados financieros auditados de la sociedad conformes con el artículo 254, formulados, en cualquiera de los casos, por

los administradores de acuerdo con los principios de contabilidad recogidos en el Código de Comercio. La fecha de cierre de estas cuentas o de estos estados no podrá ser anterior en más de seis meses a la fecha en la que la junta general adopte el acuerdo de ampliación, siempre que no se realicen operaciones significativas. En la determinación del valor deberán tenerse en cuenta las eventuales salvedades que pudiera haber puesto de manifiesto en su informe el auditor de las cuentas anuales o de los estados financieros.»

Veinte. El artículo 529 quaterdecies queda redactado como sigue:

«Artículo 529 quaterdecies. *Comisión de auditoría.*

1. La comisión de auditoría estará compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración, la mayoría de los cuales, al menos, deberán ser consejeros independientes y uno de ellos será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas.

En su conjunto, los miembros de la comisión tendrán los conocimientos técnicos pertinentes en relación con el sector de actividad al que pertenezca la entidad auditada.

2. El presidente de la comisión de auditoría será designado de entre los consejeros independientes que formen parte de ella y deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese.

3. Los Estatutos de la sociedad o el Reglamento del consejo de administración, de conformidad con lo que en aquellos se disponga, establecerán el número de miembros y regularán el funcionamiento de la comisión, debiendo favorecer la independencia en el ejercicio de sus funciones.

4. Sin perjuicio de las demás funciones que le atribuyan los Estatutos sociales o de conformidad con ellos, el Reglamento del consejo de administración, la comisión de auditoría tendrá, como mínimo, las siguientes:

a) Informar a la junta general de accionistas sobre las cuestiones que se planteen en relación con aquellas materias que sean competencia de la comisión y, en particular, sobre el resultado de la auditoría explicando cómo esta ha contribuido a la integridad de la información financiera y la función que la comisión ha desempeñado en ese proceso.

b) Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría, todo ello sin quebrantar su independencia. A tales efectos, y en su caso, podrán presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración y el correspondiente plazo para su seguimiento.

c) Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva y presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración, dirigidas a salvaguardar su integridad.

d) Elevar al consejo de administración las propuestas de selección, nombramiento, reelección y sustitución del auditor de cuentas, responsabilizándose del proceso de selección, de conformidad con lo previsto en los artículos 16, apartados 2, 3 y 5, y 17.5 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, así como las condiciones de su contratación y recabar regularmente de él información sobre el plan de auditoría y su ejecución, además de preservar su independencia en el ejercicio de sus funciones.

e) Establecer las oportunas relaciones con el auditor externo para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan suponer amenaza para su independencia, para su examen por la comisión, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, y, cuando proceda, la autorización de los servicios distintos de los prohibidos, en los términos contemplados en los artículos 5, apartado 4, y 6.2.b) del Reglamento (UE)

n.º 537/2014, de 16 de abril, y en lo previsto en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, sobre el régimen de independencia, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores externos la declaración de su independencia en relación con la entidad o entidades vinculadas a esta directa o indirectamente, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales de cualquier clase prestados y los correspondientes honorarios percibidos de estas entidades por el auditor externo o por las personas o entidades vinculados a este de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

f) Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre si la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría resulta comprometida. Este informe deberá contener, en todo caso, la valoración motivada de la prestación de todos y cada uno de los servicios adicionales a que hace referencia la letra anterior, individualmente considerados y en su conjunto, distintos de la auditoría legal y en relación con el régimen de independencia o con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

g) Informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre todas las materias previstas en la Ley, los Estatutos sociales y en el Reglamento del consejo y en particular, sobre:

1.º La información financiera que la sociedad deba hacer pública periódicamente,

2.º la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales y

3.º las operaciones con partes vinculadas.

La Comisión de Auditoría no ejercerá las funciones previstas en esta letra cuando estén atribuidas estatutariamente a otra comisión y ésta esté compuesta únicamente por consejeros no ejecutivos y por, al menos, dos consejeros independientes, uno de los cuales deberá ser el presidente.

5. Lo establecido en las letras d), e) y f) del apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.»

Disposición final quinta. *Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

Uno. Se modifica el apartado 2 del artículo 12, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.»

Dos. Se deroga el apartado 3 del artículo 13.

Tres. Se modifica la disposición transitoria trigésima quinta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en el artículo 12.2 de esta Ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades

que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

Disposición final sexta. *Título competencial.*

Esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.ª de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la «legislación mercantil».

De esta competencia se exceptúan la disposición final segunda que se ampara en las competencias del artículo 149.1.11.ª y 13.ª de la Constitución que atribuyen al Estado la competencia sobre «bases de la ordenación de crédito, banca y seguros» y «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica», respectivamente; y la disposición final tercera, que se dicta al amparo del artículo 149.1.6.ª de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva para dictar la «legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas».

Disposición final séptima. *Incorporación de Derecho de la Unión Europea.*

Mediante esta Ley se incorpora al Derecho español la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

Disposición final octava. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley.

En el plazo de un año desde la publicación de esta Ley, el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad, determinará las condiciones que deben cumplir las entidades para tener la consideración de entidades de interés público en razón de su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, a que se refiere el artículo 3.5 b) de esta Ley.

Disposición final novena. *Habilitación para la modificación de los Estatutos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

El Gobierno mediante real decreto, por iniciativa del Ministro de Economía y Competitividad y a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, procederá, en su caso, a la adaptación estatutaria correspondiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición final décima. *Autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante resolución, y de acuerdo con las normas de desarrollo que dicte el Gobierno, desarrolle los criterios a seguir relativos al alcance, ejecución y seguimiento del sistema de control de calidad, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y con lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Dicha resolución deberá ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre del Gobierno.

Disposición final undécima. *Funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.*

Las funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en las leyes y demás disposiciones de carácter general se entienden atribuidas, desde la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Disposición final duodécima. *No incremento de gasto.*

Las medidas previstas en esta Ley no supondrán incremento de retribuciones, de dotaciones, ni de otros costes de personal.

Disposición final decimotercera. *Régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.*

En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, la reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

Disposición final decimocuarta. *Entrada en vigor.*

1. Esta Ley entrará en vigor el día 17 de junio de 2016.

No obstante lo anterior, lo previsto en los capítulos I, III y IV, secciones 1.ª a 4.ª, del título I, en relación con la realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes correspondientes, será de aplicación a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha, así como a los de otros estados financieros o documentos contables correspondientes a dicho ejercicio económico.

2. Adicionalmente, las siguientes disposiciones entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado»:

a) El artículo 11, en relación con los requisitos exigidos a las sociedades de auditoría.

b) El artículo 69.5, en lo referente a la habilitación contenida en relación con la tramitación abreviada del procedimiento sancionador.

c) La disposición adicional cuarta, en relación con la colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

3. Asimismo, entrarán en vigor el 1 de enero de 2016 las siguientes disposiciones:

a) Los artículos 21.1, primer párrafo, en relación con el periodo de vigencia de las incompatibilidades, y 39.1, en relación al periodo de cómputo de incompatibilidades a que se refiere el artículo 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril.

b) El artículo 58, relativo al Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

c) Los artículos 87 y 88, en relación con las tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

d) Los apartados uno a tres, siete a once y catorce a diecinueve de la disposición final cuarta, que modifica el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

e) La disposición final duodécima, referida al no incremento de gasto.

4. Lo previsto en la disposición adicional décima (información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas), en la disposición final cuarta (modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital) apartados cuatro a seis, doce y trece, en la disposición final primera (modificación del Código de Comercio), en la disposición final quinta (Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y en la disposición final decimotercera (Régimen jurídico de la reserva por Fondo de Comercio) será de aplicación a los estados financieros que se correspondan con los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016.

§ 74

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital
«BOE» núm. 26, de 30 de enero de 2021
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2021-1351

I

Este real decreto tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del entonces Ministro de Economía y Competitividad (hoy Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital), dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la citada ley.

Dicha ley tiene por objeto regular la actividad de auditoría de cuentas, que se caracteriza por la relevancia pública que desempeña por prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no solo a esta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida. Sobre la base de esta relevancia o función de interés público, se regulan las condiciones, requisitos y formalidades que deben cumplir quienes ejercen tal actividad, al mismo tiempo que se somete la vigilancia de dicha actividad a un régimen de supervisión pública, cuya responsabilidad se atribuye al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La citada ley adaptó la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se aprobó el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, si bien se incorporaron opciones a ejercer por los Estados miembros, que asimismo fueron concretadas en la referida ley. Esta normativa introdujo cambios sustanciales en la normativa existente, derivados de la necesidad, puesta de manifiesto en la Unión Europea, de recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público y de reforzar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia.

A tal fin, con el nuevo marco legal se persigue, en primer lugar, incrementar la transparencia en la actuación de los auditores clarificando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de reducir la denominada brecha

de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es. El principal cambio incorporado es el nuevo modelo de informe de auditoría, junto con mayores obligaciones de comunicación e información que se exigen a quienes auditan entidades de interés público, mejorando la información que debe proporcionarse a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados. En segundo lugar, persigue reforzar la independencia de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, incorporándose requisitos más restrictivos, potenciándose la actitud de escepticismo profesional y la atención especial que debe prestarse para evitar conflictos de interés o la presencia de determinados intereses. Igualmente, se exigen requisitos mayores para quienes auditan entidades de interés público, mediante una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, que no pueden prestarse a aquellas entidades, su matriz y sus controladas; determinadas normas por las que se limitan los honorarios que pueden percibir por los servicios distintos de los de auditoría permitidos o en relación con una determinada entidad de interés público, la obligación de rotación externa, y determinadas obligaciones en relación con la Comisión de Auditoría de estas entidades. En tercer lugar, la nueva normativa pretende dinamizar el mercado de auditoría mediante un conjunto de medidas que pretenden resolver los problemas detectados en relación con la estructura del mercado y las dificultades de crecimiento de auditores. Y en cuarto lugar, al objeto de evitar una fragmentación en el mercado de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, la nueva normativa pretende un mayor grado de armonización, también en las normas que vigilan la actividad, exigiendo mayor transparencia e independencia en la actividad supervisora e introduciéndose el criterio de riesgo como rector en las revisiones de control de calidad que ha de realizar dicha autoridad.

Con la Ley 22/2015, de 20 de julio, quedó derogado el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. El mencionado texto refundido fue a su vez desarrollado mediante el Reglamento aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

La modificación realizada por la Ley 22/2015, de 20 de julio, conlleva la obligación de adecuar el reglamento que desarrolla el texto refundido, a la legislación vigente. Con estos antecedentes, resulta preciso aprobar un nuevo reglamento, que siguiendo la sistemática y contenido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, desarrolle esta y derogue el reglamento anterior. Por eso, y de acuerdo con la normativa aplicable, con carácter previo a la redacción de este proyecto se abrió un proceso de consulta pública previa con la finalidad de conocer la opinión de los posibles interesados en la reforma sobre los objetivos y alcance que sirviese de base para redactar el reglamento. Los comentarios recibidos, todos del sector auditor, se muestran a favor de acometer la reforma principalmente con la finalidad de aclarar las dudas sobre el alcance de algunas cuestiones, sin dejar de manifestar algunos efectos de la reforma legal recientemente aprobada.

En relación con la adecuación de este reglamento a los principios de buena regulación contenidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, este reglamento constituye el imprescindible desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación a los principios de necesidad y eficacia se justifica por la razón del interés general cuya protección es objetivo de esta norma: la confianza que los terceros depositan en los estados financieros auditados. Para proceder al desarrollo de los preceptos incluidos en la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, necesario para mejorar su aplicabilidad, se considera idónea la utilización en primera instancia de la facultad reglamentaria del Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe este reglamento. Desde la perspectiva de eficacia, en términos de la consecución de los objetivos perseguidos, es también un reglamento aprobado mediante real decreto el instrumento jurídico considerado idóneo que permite garantizar de la mejor forma y con seguridad jurídica la aplicación consistente de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación al principio de proporcionalidad se justifica porque este reglamento contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y no existe la posibilidad de adoptar otras medidas menos restrictivas de derechos o que impongan menos obligaciones a los destinatarios, que las que resulten necesarias para afianzar la calidad de las auditorías en aras de garantizar la

consecución del interés público perseguido. En este sentido, se incorporan también previsiones para asegurar una aplicación proporcionada de las disposiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este reglamento, a la complejidad de las labores de auditoría a realizar, determinada a su vez por la naturaleza y características del trabajo a efectuar.

La adecuación al principio de seguridad jurídica se justifica porque la norma contribuye a reforzar este principio, por una parte, porque es coherente y consistente con el resto del ordenamiento jurídico y, por otra parte, porque favorece la certidumbre y claridad de este al proporcionar criterios más precisos sobre las disposiciones establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación al principio de transparencia se justifica y se ha materializado mediante la participación intensa ofrecida a los potenciales destinatarios en la elaboración de la norma y terceros interesados, incluyendo el acceso a los documentos propios del proceso de elaboración. Por otra parte, la adecuación al principio de transparencia también se produce por el hecho de que la norma define claramente sus objetivos, reflejados en su preámbulo y en la memoria que lo acompaña.

Finalmente, la adecuación al principio de eficiencia se justifica al comprobarse que esta iniciativa normativa no impone, para satisfacer el interés público enunciado, cargas administrativas innecesarias o accesorias.

Para la elaboración del reglamento de desarrollo de la citada Ley 22/2015, de 20 de julio, se han tenido en cuenta las siguientes consideraciones.

En primer lugar, solo se han incluido en los artículos de este reglamento aquellas previsiones que suponen desarrollo del contenido de los artículos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, incorporando las modificaciones necesarias para adaptarse a las disposiciones contenidas en dicha ley y, manteniendo con carácter general la regulación anterior en tanto no resultara contraria a dicha ley o no se considerara conveniente su modificación por así aconsejarlo la práctica.

En segundo lugar, se han realizado ciertas modificaciones en algunos aspectos no modificados en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que se han considerado necesarias por razones de mejora técnica aconsejadas por la práctica, así como otras para guardar coherencia y consistencia con la terminología y tratamiento empleados, bien en la Ley 22/2015, de 20 de julio o, bien en las normas de auditoría adaptadas para su aplicación en España, publicadas mediante Resoluciones de ICAC de 15 de octubre de 2013 y 23 de diciembre de 2016.

Con el nuevo reglamento se pretende dotar al cuerpo normativo que deben aplicar quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas de la conveniente seguridad jurídica que permita aplicar las disposiciones de dicho cuerpo de modo que se satisfaga el fin de interés público que se encomienda a dicha actividad.

II

Este reglamento sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que desarrolla, con la salvedad de que no se incluyen aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario y está estructurado en un título preliminar y cinco títulos que se dividen en capítulos y secciones, y, en algún caso, en subsecciones.

El título preliminar incluye tres capítulos. El capítulo I «Ámbito de aplicación» delimita el objeto y el ámbito de aplicación del reglamento, aclarándose, en primer lugar la inclusión en el ámbito de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de la verificación por los auditores de las cuentas formuladas por entidades a las que su normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad pero no establece un marco normativo de información financiera para su aplicación cuando se formulen dichas cuentas conforme a un marco que resulte aplicable, teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada, así como, de la verificación por los auditores de las cuentas formuladas por entidades cuya normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas auditadas, cuando dichas cuentas se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada. En segundo lugar, se aclara la exclusión del ámbito de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de los trabajos de revisión que no

tienen tal naturaleza, sin que se produzcan novedades relevantes en relación con el marco actualmente vigente. Entre dichos trabajos excluidos figuran los realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando estos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias, salvo que se cumplan las premisas anteriores.

El capítulo II «Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas», regula la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y la elaboración de las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad. De igual manera que hasta la fecha, se definen los principios de ética que deben promoverse y observarse en el ejercicio de la actividad y que deben desarrollarse en las correspondientes normas de ética que se aprueben, así como se establece que las normas de control de calidad interno establecerán los principios y requisitos a seguir por los auditores en la implantación y mantenimiento de los sistemas de control de calidad.

Al objeto de dotarle de mayor transparencia, se regula el contenido básico y régimen procedimental de elaboración de estas normas, siendo las principales modificaciones introducidas, las que se refieren, por un lado, a la publicación de las normas provisionales para el trámite de información pública también en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de en el Boletín Oficial de dicho Instituto y en el «Boletín Oficial del Estado». Y por otro lado, se regula la publicación de las normas definitivas en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En relación con la elaboración subsidiaria por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se modifica el artículo para reducir de seis a dos meses el plazo que tienen las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas para atender el requerimiento efectuado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la elaboración o adaptación de una norma, para equipararlo al plazo de publicación de la norma para el trámite de información pública.

En el capítulo III «Definiciones» se ha incluido el desarrollo de algunas definiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se mantiene la definición de entidades de interés público, que se adoptó mediante el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, que modificó la definición contenida en el reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Se aclara que se considerarán entidades de interés público aquellas que coticen en el mercado regulado de cualquier Estado miembro y se encuentren sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de acuerdo con el contenido del artículo 2.13 de la Directiva 2006/43 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE.

Respecto a la definición de familiares, se excluye del concepto de familiares al cónyuge separado cuando se haya producido la separación efectiva y se encuentre inscrita en el registro civil. Asimismo, se precisa quiénes son los familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad, de la definición del artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, considerando como tales a quienes cumplan las condiciones de convivencia dentro del concepto de familiares definido por la citada Ley 22/2015, teniendo en cuenta la finalidad y el espíritu de dicha ley de que estos sean un grupo más reducido dentro del concepto de familiares, facilitando así su mejor interpretación y aplicación efectiva.

En relación con la definición de red, que con carácter general no ha cambiado en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se ha tenido en cuenta cómo ha sido traspuesto este concepto en el ámbito de la Unión Europea, con la finalidad de evitar posibles diferencias entre la normativa nacional y la de los países de nuestro entorno. Con la redacción dada, se viene a aclarar que el acuerdo de cooperación, incluido en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, puede adoptar forma escrita o no, así como que dicho acuerdo de cooperación se podrá alcanzar mediante alguna de las circunstancias previstas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, es decir, compartir costes o beneficios relevantes o recursos

profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas y procedimientos de control de calidad interno, la existencia de una estrategia empresarial común o el uso de un nombre comercial común. Se ha aclarado que la concurrencia de una de dichas circunstancias determina la existencia del acuerdo de cooperación y, por tanto, la existencia de red. De acuerdo con dicho criterio, en principio no sería red, la mera aceptación y la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, si no concurren el resto de circunstancias.

Por último, dentro de este capítulo se sigue definiendo el concepto de entidades vinculadas a la entidad auditada y entidades vinculadas por relación de control, por referencia a la normativa mercantil y contable que, debido a su precisión en el concepto de vinculación, proporciona mayor seguridad jurídica a la hora de definir la vinculación respecto a la entidad auditada.

III

El título I «De la auditoría de cuentas» incluye dos capítulos.

El capítulo I desarrolla las modalidades de auditoría de cuentas e incluye cinco secciones.

La sección 1.ª regula la auditoría de cuentas anuales, incluyendo un artículo dedicado al informe de auditoría en el que, partiendo del contenido del informe incluido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se recoge únicamente la descripción de la responsabilidad del órgano de administración de la entidad de la formulación de los estados financieros a auditar y del sistema de control interno de la entidad auditada, la descripción del objeto de la auditoría y del modo en que se desarrolla, así como la referencia al nombre, el domicilio y el número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores principales responsables y de la sociedad de auditoría, para una mejor identificación de los responsables del informe. Asimismo, en relación con la actuación del auditor respecto del informe de gestión, regulada en el artículo 5.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, por una parte, se precisa, que cuando dicho informe de gestión acompañe a las cuentas anuales, ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor deberá actuar en todo caso de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo de la Ley 22/2015, de 20 de julio; y, por otra parte, se establece la excepción en la aplicación del artículo 5.1.f) mencionado para determinados supuestos, de acuerdo con la Directiva 2014/95/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos y de acuerdo con la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, el auditor de cuentas únicamente debe comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera, que puede ser obligatorio tanto para entidades de interés público, como para las que no tengan tal condición. Se aclara a este respecto en el reglamento la actuación del auditor en relación con dicha información que forma parte del informe de gestión, pero a la que no resulta de aplicación lo previsto para el informe de gestión establecido en el artículo 5.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sino que el auditor únicamente debe comprobar la existencia de tal información, y su actuación en caso de inexistencia.

Se mantiene, como en la redacción del reglamento que ahora se deroga, que debe dejarse constancia documental de la fecha de entrega del informe y de su recepción por la entidad auditada cuando haya diferencia entre una fecha y otra.

Respecto a la obligación de emitir el informe, se recoge, tal y como figuraba en el reglamento que ahora se deroga, la obligación de que, en los casos en que se produzcan las circunstancias previstas que impidan la emisión del informe o determinen la renuncia al contrato, el auditor detalle en un escrito todas las circunstancias concurrentes y remita tal escrito a la entidad auditada en un plazo no superior a quince días naturales desde que el auditor tuviese constancia de tal situación. Dicho escrito en el caso de auditoría obligatoria se remitirá no solo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil, como estaba regulado hasta el momento, sino también al Juzgado en caso de que se

hubiera producido el nombramiento judicial del auditor. A estos efectos, se distingue en el plazo de comunicación entre quince días naturales, para la comunicación entre auditor y entidad auditada, dado que se trata de una comunicación entre particulares, y diez días hábiles, para las comunicaciones entre auditor y órgano judicial, Registro Mercantil e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dado que, en estos casos, deriva de una relación entre un administrado y órganos de carácter público.

Se matiza respecto al contenido de este artículo, que se entiende por auditoría obligatoria aquella en la que se nombra auditor porque la entidad está obligada a auditar sus cuentas, así como cuando se produce el nombramiento del auditor por el Registro Mercantil o por el Juzgado.

En el caso de auditoría voluntaria, si el nombramiento del auditor se ha inscrito en el Registro Mercantil se efectuará la comunicación únicamente a este de las causas de imposibilidad de emitir el correspondiente informe. Con esto se garantiza que, en los casos en los que el auditor esté inscrito en el Registro Mercantil, este pueda tener conocimiento, en su caso, de la imposibilidad por la que el auditor no puede llevar a cabo la auditoría contratada, dado que si se presentaran las cuentas anuales a depósito sin el correspondiente informe de auditoría no sería admitido el depósito de dichas cuentas, de acuerdo con el artículo 279 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En relación con el contrato de auditoría se precisan, para los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial correspondiente previstos en los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los efectos de la posibilidad contemplada en el artículo 267 de dicho texto refundido que permite al auditor solicitar que se garantice el pago de sus honorarios, para evitar situaciones en las que el auditor nombrado no tiene seguridad del cobro de dichos honorarios, lo que podría afectar a su independencia en la realización del trabajo de auditoría, precisándose que dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor y previéndose las consecuencias de que, en caso de que no se aporte dicha garantía, el auditor pueda renunciar al trabajo o a continuar con el contrato de auditoría.

En relación con este nombramiento, en la disposición final primera se concede un plazo de diez días hábiles para la aceptación del contrato de auditoría, con la finalidad de que el auditor pueda evaluar, antes de aceptar el trabajo, su capacidad para desarrollarlo, así como el cumplimiento de la condición de la necesaria independencia y de los restantes requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Con ello, dicha obligación resulta exigible para todos los trabajos.

La sección 2.ª regula la auditoría de otros estados financieros o documentos contables, sin modificaciones relevantes.

La sección 3.ª se refiere a la obligación de requerir información a la entidad auditada y la obligación de esta de suministrarla, manteniéndose la necesidad de acreditar los requerimientos de información por parte del auditor y las respuestas obtenidas de la entidad auditada a dichos requerimientos de información.

La sección 4.ª se refiere a la auditoría de las cuentas consolidadas. Se precisa la documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de las entidades que forman parte del conjunto consolidable y que deberá reflejar, entre otros, los riesgos que el auditor ha considerado para la planificación del trabajo a realizar, las cuestiones y aspectos concretos revisados, el trabajo realizado por los otros auditores así como la motivación por la que dicho trabajo se considera adecuado y suficiente por parte del auditor de las cuentas consolidadas. Se significa que las obligaciones incorporadas responden al mayor alcance de la regulación existente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, al incorporar el mandato mínimo contenido en la Directiva 2014/56/UE, respecto al contenido en las normas internacionales de auditoría, adaptadas para su aplicación en España, como consecuencia de la asunción de la responsabilidad plena.

Además, se incluye en esta sección un nuevo artículo para establecer reglamentariamente el plazo y forma de la comunicación al Instituto de Contabilidad y

Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de otros auditores, mediante un escrito que detalle las circunstancias que impidan tal revisión.

La sección 5.ª se refiere a la auditoría conjunta, que en su único artículo establece los principios rectores a seguir por los auditores cuando son nombrados conjuntamente para realizar una auditoría de cuentas anuales, incorporando como novedades la actuación en caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, señalando que cada auditor presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia; que los auditores nombrados no pueden pertenecer a la misma red y que deben comunicarse entre ellos las circunstancias que afecten a su independencia; también se regula sin que suponga novedad alguna la responsabilidad conjunta en relación con el deber de custodia y conservación de los papeles de trabajo. Con ello se pretende dotar de un marco reglamentario a estas actuaciones que pretende incentivar el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

El capítulo II desarrolla el acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas e incluye dos secciones.

La sección 1.ª está referida al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el que se recogen las secciones de personas físicas, sociedades de auditoría, pudiendo obtenerse información sobre si auditan entidades de interés público, y auditores y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países.

Dentro de la sección de personas físicas se elimina la situación voluntaria de «no ejerciente prestando servicios por cuenta ajena», manteniéndose únicamente, por un lado, la situación de «ejerciente» que incluye a los auditores individuales y los auditores designados por las sociedades de auditoría para la firma de informes de auditoría, eliminándose la modalidad de «socio de sociedad de auditoría», y, por otro lado, la situación de «no ejerciente».

Se regula el proceso de inscripción de los auditores autorizados en otros Estados miembros o terceros países como ejercientes estableciéndose la obligación de que acrediten, además de las condiciones establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, la constitución de la garantía, y para quienes estén autorizados en terceros países se exige que acrediten, adicionalmente a lo anterior, la concurrencia de la condición de reciprocidad y como novedad también se exige en el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países que se inscriben para que el informe de auditoría emitido respecto a determinadas entidades domiciliadas en terceros países cuyos valores cotizan en los mercados oficiales nacionales tenga validez en España. Se establece que el auditor de cuentas facilite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la dirección electrónica habilitada única para sus comunicaciones.

La sección 2.ª regula los requisitos exigidos para obtener la autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Merece destacar, como novedad, por un lado, la posibilidad de que los cursos de formación teórica se organicen por los centros de formación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico y reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al igual que se reconoció la facultad a estos centros de organizar los cursos de formación continuada, y, por otro lado, se permite incrementar el tiempo de formación práctica que puede realizarse antes de la terminación del programa de enseñanza teórica, computándose en años y no en horas. Y por último, se modifica la composición del tribunal calificador del examen de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, atendiendo a la necesidad de asegurar una mayor diversidad de sus representantes, considerando las materias objeto de examen.

IV

El título II «Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» consta de seis capítulos. En el capítulo I «Formación continuada», se desarrolla la obligación de los auditores de cuentas de realizar actividades de formación continuada, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de sus conocimientos, dentro de un entorno financiero y mercantil en continuo cambio y progresivamente más complejo. La

realización de actividades de formación continuada por parte de los auditores de cuentas debe orientarse al mantenimiento y actualización del conocimiento de aquellos aspectos de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a un nivel suficientemente elevado, que garanticen el correcto cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría aceptados. En el desarrollo reglamentario se establece la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de horas, que deben seguir y acreditar los auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y de no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas, mediante la realización de una serie de actividades. Asimismo, se establecen los centros que pueden organizar e impartir dichas actividades de formación, facilitando la entrada a nuevos centros y a los grupos de auditores, definiéndose las agrupaciones de sociedades y los grupos de auditores, su acreditación y justificación y la remisión de información anual a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La regulación está en línea con la exigida en el reglamento que se deroga incorporándose las mejoras que de la experiencia acumulada se deducen recomendables.

En el capítulo II, «De independencia», que consta de cinco secciones, se regula el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de esta actividad, soporte fundamental en que se asienta la confianza que se deposita en el informe de auditoría de cuentas. En aras de salvaguardar el deber de independencia que obliga al auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, la Ley 22/2015, de 20 de julio, configura un sistema mixto basado en un doble pilar, de un lado, en el llamado sistema de amenazas y salvaguardas que se articula como un sistema de autodiagnóstico en el que el auditor debe establecer los procedimientos necesarios para identificar situaciones, relaciones o servicios, incluidas las definidas como causas de incompatibilidad, que puedan generar amenazas a la independencia, evaluarlas y, en su caso, aplicar medidas de salvaguarda. Y de otro lado, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría. Así, se recogen junto a las causas de incompatibilidad, limitaciones en relación con los honorarios, la duración de los contratos y las prohibiciones posteriores. Dichas situaciones son manifestación del principio de ser y parecer ser independiente por el que opta la normativa comunitaria en cuanto que es una actitud inobservable que no puede medirse y en el sentido de precisar aquellas situaciones que deben evitarse en la medida en que se pudiera concluir que no se observaría la debida objetividad en caso de concurrir.

En la sección 1.ª «Principio general de independencia», se concretan y aclaran determinados aspectos establecidos en la Ley 22/2015, de 20 de julio, relativos al principio general de independencia, destacando como novedades las precisiones que se realizan en relación con la prohibición de participar en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada, cuyos contornos son objeto de una doble delimitación, positiva y negativa; y a la existencia de conflicto de intereses, que deben evitarse por el personal que participa en la realización del trabajo de auditoría o que pueden resultar de situaciones de las que pueden derivar amenazas a la independencia. En línea con el reglamento que se deroga, se regula el proceso de identificación y evaluación de amenazas a la independencia del auditor, la aplicación de las salvaguardas que en su caso procedan para eliminarlas o reducirlas a un nivel suficientemente bajo que no comprometa su independencia, y la documentación de todas las actuaciones efectuadas a este respecto, proceso que se integra en su sistema de control interno. En particular, y como venía sucediendo hasta ahora, se advierte que las amenazas no derivan únicamente de las circunstancias constitutivas de incompatibilidad, sino que pueden provenir de situaciones, relaciones o servicios, distintas de aquellas, tanto en relación con la entidad auditada como respecto a entidades vinculadas a esta, como de las personas relacionadas con el auditor o que formen parte de la red. Dichas amenazas deben ser evaluadas individualmente y en conjunto con otras amenazas, considerando para ello la naturaleza de la amenaza la importancia para el auditor y, en su caso, la significatividad de la entidad vinculada a la entidad auditada en los términos que se definen.

En la sección 2.ª «Incompatibilidades», se concretan determinados aspectos de las causas de incompatibilidad establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, por razones de seguridad jurídica, a fin de facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dichas circunstancias por parte de los auditores de cuentas. Esta sección incluye tres subsecciones. En la primera de ellas se recogen las causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales. Con respecto al régimen anterior, conviene destacar que se desarrolla para aclarar y precisar determinadas circunstancias derivadas de situaciones personales no permitidas incorporadas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, por mandato comunitario, tales como la tenencia de interés significativo directo (contemplándose como tales determinadas relaciones empresariales, préstamos, garantías e intercambio de personal clave, de valor significativo), la posesión de instrumentos financieros y la realización de operaciones con estos instrumentos, aclarando cuándo tienen carácter significativo y la percepción o solicitud de obsequios y favores.

La segunda subsección recoge las causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados, incorporándose cambios exigidos por las nuevas exigencias de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como sucede en el caso de los servicios de valoración.

En la tercera subsección se determina y concreta cuándo se va a considerar que una situación o un servicio, para aquellos casos en que así lo establece la Ley 22/2015, de 20 de julio, tiene incidencia significativa de modo que afecte a la independencia del auditor. Para ello, se precisa que concurran alguna de las dos circunstancias que se fijan como referencia: una, por superar la cifra de importancia relativa fijada por el auditor en la realización del trabajo concreto, y otra nueva, que se añade respecto al reglamento que se deroga, por superar uno de los parámetros (el más representativo), referidos a cifras relacionadas con la dimensión de la entidad auditada.

En la sección 3.ª «Particularidades de las normas de extensión», se desarrollan distintos aspectos de extensión del régimen de independencia previstos en la Ley 22/2015, de 20 de julio, con la misma finalidad indicada en las secciones anteriores de dotar al marco de seguridad jurídica y facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dicho régimen. Dichas normas de extensión implican la falta de independencia del auditor, cuando concurren las situaciones o servicios no permitidos en determinadas personas vinculadas al auditor por razón de parentesco o profesional, así como en quienes pertenecen a la misma red y en relación con la entidad auditada o sus vinculadas. Dichas normas no operan con carácter absoluto al incorporarse excepciones o requisitos más restrictivos en función del grado de participación en el trabajo de auditoría, de la naturaleza de la relación con la entidad auditada, del grado de familiaridad y de la relevancia de los instrumentos financieros que se posean o de las operaciones que se realizan. Así, se destacan como modificaciones con respecto al régimen anterior, las precisiones incorporadas con el fin de delimitar y precisar:

– En relación con las incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros, por una parte, cuándo la posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada y sus vinculadas genera incompatibilidad, atendiendo a las circunstancias y particularidades previstas en la Ley 22/2015, de 20 de julio. Y por otra parte, y en coherencia con lo anterior, se establece que en los supuestos en que la posesión de tales instrumentos financieros no esté prohibida o genere una situación de incompatibilidad tampoco la genere la realización de operaciones con dichos instrumentos. Asimismo, se concretan los supuestos en los que cabe considerar si dichos instrumentos financieros o el volumen de operaciones es significativo o muy significativo a efectos de lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

– Cuando una entidad vinculada a la entidad auditada va a considerarse que tiene un carácter significativo, a efectos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en que la ausencia de dicho carácter se contempla como circunstancia enervadora o no generadora de incompatibilidad.

– En relación con las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas, las personas que participan o tienen capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión del trabajo; las personas con quienes se entienden vinculados los auditores de cuentas responsables del informe de auditoría; las personas que intervienen en las actividades de auditoría, incluyendo en este

último grupo a quien tiene atribuidas y desempeña la función de seguimiento del sistema de control interno del auditor.

– Cuando se va a considerar que las relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red implican una situación de incompatibilidad, en aquellos supuestos en que así lo prevé en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

– Las personas de la red a la que pertenece el auditor, que le pueden generar situaciones de incompatibilidad.

– Y determinados aspectos relacionados con la eliminación de instrumentos financieros sobrevenidos con posterioridad a la aceptación del trabajo a realizar, así como con respecto a la realización de operaciones con dichos instrumentos en dicho periodo.

En la sección 4.ª «Contratación y prórroga», se concretan determinados aspectos de la prórroga y rescisión del contrato de auditoría y las obligaciones de remitir información a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Y sobre prohibiciones posteriores a la realización del trabajo de auditoría de cuentas, se concretan, como novedad, determinados aspectos a fin de asegurar su efectiva aplicación, aclarando qué se entiende por interés financiero significativo directo o indirecto, quiénes tienen a estos efectos responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo, cuándo existen influencias recíprocas entre quien cesa y el auditor firmante que determina la aplicación del régimen de prohibiciones y cómo afecta el hecho de que los sujetos a los que afecta la prohibición del artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se desvinculen del auditor antes de finalizar el trabajo de auditoría.

En la sección 5.ª «Honorarios», de un lado, se establece, como novedad y para garantizar la calidad de las auditorías, que los honorarios deban fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización del trabajo. Dicha estimación debe hacerse en función de los medios, recursos, cualificación y especialización requeridos en cada trabajo, según la complejidad de las labores a realizar. Lo anterior responde al principio contenido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de disponer de recursos suficientes y adecuados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría correspondiente. De no procurarse estos recursos y medios, no se estaría en condiciones de poder cumplir la función de interés público encomendada, al no proporcionar fiabilidad a la información auditada. De igual manera, se establece que dichos honorarios no podrán modificarse en el ejercicio o sucesivos, salvo que se modifiquen las condiciones que sirvieron de base para su realización, y así se justifique.

Se detallan las reglas de cómputo para determinar la existencia de dependencia financiera y económica, real o aparente, que no se encuentra permitida, por alcanzar un determinado nivel de concentración en una entidad en relación con el total de los ingresos. Se precisan las particularidades de aplicación en caso de auditores de nuevo acceso y determinadas medidas para evitar el llamado efecto «cascada» que se produce al superar el porcentaje de concentración exigido que se genera como consecuencia de que concurran determinadas circunstancias ajenas al auditor, con el propósito de eliminar obstáculos a la expansión de los auditores de menor tamaño y de favorecer su recuperación, en línea con uno de los objetivos fijados en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

El capítulo III, «Garantía financiera», con un único artículo que presenta como cambio respecto a la regulación que ahora se deroga la actualización del importe garantizado.

El capítulo IV trata de la «Organización interna». En la regulación que aquí se acomete se tiene muy en cuenta el cambio muy relevante incorporado por mandato de la normativa europea en la Ley 22/2015, de 20 de julio, al exigir al auditor de cuentas disponer de una organización sólida basada en unos procedimientos administrativos y contables sólidos y eficaces, procedimientos eficaces de gestión de riesgos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, mecanismos que aseguren el control de los sistemas informáticos, y un sistema de control interno. Es decir, la Ley 22/2015, de 20 de julio, impone requerimientos adicionales a los que ya existían en la norma de control de calidad interno, y que requieren ser desarrollados y precisados, para una mayor seguridad jurídica. Así, se establecen los principios básicos, políticas, y criterios que todo auditor de cuentas debe establecer para garantizar que su actividad se desarrolla de conformidad con la normativa de aplicación, respetando en todo caso la autonomía en la organización empresarial del auditor para elegir

los concretos procedimientos a aplicar por el auditor, que serán los que a su criterio sean proporcionados y adecuados a su estructura y dimensión.

Asimismo, se regulan las condiciones que debe tener el sistema de control de calidad interno que los auditores deben implantar, para lo cual deben basarse en la norma de control de calidad interno, respecto a la cual se incorporan los requisitos adicionales para dar cumplimiento a ciertas exigencias recogidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y no contempladas con el mismo rango imperativo en la citada norma.

Con respecto a dichos criterios, se precisan los principios de adecuación y proporcionalidad a la dimensión del auditor de cuentas y complejidad de los trabajos a realizar, pudiendo ser las políticas de comunicación y documentación más simplificadas y menos formales.

La regulación incorporada va encaminada a prevenir y, en su caso, detectar riesgos de incumplimientos en relación con la actividad de auditoría, incluyendo los necesarios para salvaguardar la independencia.

Por último, se detalla con mayor precisión determinados aspectos de la organización de cada trabajo de auditoría, entre otros, los relacionados con el contenido mínimo de la documentación de cada trabajo y las políticas y procedimientos adecuados para generar, en caso de modificación necesaria del archivo compilado, un archivo complementario en el que se documente quién realiza el cambio, la fecha y los motivos de dicho cambio. Se establece asimismo que la documentación deberá compilarse en formato electrónico.

El capítulo V «Deberes de custodia y secreto», regula aspectos concretos del deber de conservación y custodia en línea con lo establecido a este respecto en el reglamento que se deroga, precisando a quienes alcanza el deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, incluyendo a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas, independientemente de si forman o no parte de la organización interna de estos. Se establece que los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas necesarias para la protección de la documentación y de los archivos, disponiendo de sistemas informáticos con controles adecuados para reducir las posibilidades de deterioro o pérdida de la información, así como garantizar que no se producen accesos no autorizados.

El capítulo VI del título II «De la auditoría de las entidades de interés público» contiene cuatro secciones.

La sección 1.ª «Del ámbito de aplicación», recoge la aplicación de este capítulo a los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público.

La sección 2.ª «De los informes», se concretan determinados aspectos referentes a los informes adicionales a emitir por los auditores de entidades de interés público. Así, en relación con el informe adicional a la Comisión de Auditoría, se aclara que únicamente es obligatorio para los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales; se precisan determinados aspectos del contenido del informe de transparencia, en relación con el detalle a proporcionar de servicios y honorarios; y en relación con el informe que en su caso deben remitir a las autoridades nacionales supervisoras, se concreta el plazo máximo para su remisión.

En la sección 3.ª «Independencia», se concretan determinados aspectos de las particularidades del régimen de independencia establecido para este tipo de auditores en la Ley 22/2015, de 20 de julio. Así, se imponen requisitos más restrictivos, principalmente, referidos al carácter significativo de las causas de incompatibilidad, y se recogen las obligaciones y actuaciones que con el carácter de mínimo deben realizar los auditores de cuentas de las entidades de interés público en relación con la Comisión de Auditoría de cada una de estas entidades, de modo que pueda dar cumplimiento a lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y el artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y así contribuir a aumentar el valor añadido que supone la auditoría y a coadyuvar al mejor funcionamiento de las funciones atribuidas a dicha Comisión y consiguientemente a una mayor calidad de la información económica financiera.

Por otra parte, y en relación con la contratación, se recogen las actuaciones a seguir por el auditor de cuentas de entidades de interés público cuando participe en un proceso de

selección de nombramiento de auditor que se regula en el artículo 16 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril; se precisa el proceso y plazos de prórroga del contrato del auditor en diferentes casos de contratación conjunta; y se fijan los plazos de las obligaciones de comunicación en caso de rescisión y revocación del nombramiento de auditor.

Este capítulo dedica su último artículo a los honorarios y transparencia, estableciéndose que para el cómputo de los límites aplicables de concentración se utilicen las reglas establecidas a este respecto en el artículo 64. Asimismo, se regula el proceso de autorización excepcional previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que permite realizar la auditoría del ejercicio siguiente a pesar de incurrir en concentración a las sociedades de auditoría pequeñas y medianas, definiéndose tales sociedades.

En la sección 4.ª, «Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público», se desarrolla reglamentariamente la previsión contenida a estos efectos en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. De esta forma se establecen los recursos y condiciones con los que como mínimo deben contar los auditores de cuentas de entidades de interés público en su estructura organizativa, adicionalmente a los establecidos en el artículo 42 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

V

El título III «Supervisión Pública», se estructura en dos capítulos, el capítulo I, «Función supervisora» se divide a la vez en seis secciones. En la sección 1.ª «Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» se regula la composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En la sección 2.ª «Facultades de supervisión», se definen las facultades de la supervisión, autorizando al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a solicitar información a cualquier persona relacionada con un trabajo de auditoría realizado.

En relación con la obligación periódica en el mes de octubre de cada año de rendición de información por parte de los auditores de cuentas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de la información recogida en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se solicita la remisión de determinada información para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda verificar el cumplimiento de las limitaciones respecto a los honorarios establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, así como otra información necesaria para el adecuado ejercicio de su función supervisora. Asimismo, y para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda elaborar la lista a que se refiere el artículo 16 del mencionado reglamento comunitario, se solicita a los auditores de cuentas de entidades de interés público la remisión de información relativa al importe de los honorarios de actividad de auditoría de cuentas en el mes de febrero de cada ejercicio. Finalmente, para que el citado Instituto pueda preparar los informes de evolución del mercado de auditoría a que se refieren las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se habilita a la citada autoridad supervisora para que mediante resolución determine la información a solicitar a auditores de entidades de interés público, así como su plazo de remisión.

En la sección 3.ª «Disposiciones comunes de las actuaciones de control», se definen las actuaciones de control, incluyéndose en estas no solo a las investigaciones e inspecciones sino también a las actuaciones de comprobación. Con respecto al reglamento que se deroga, se abandonan definitivamente los términos control de calidad y control técnico, que se sustituyen por inspecciones e investigaciones, respectivamente. Se determina la finalidad de estas actuaciones, así como su naturaleza, que se corresponde con las propias de información o actuaciones previas del artículo 55 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, el alcance de estas actividades de control y diferentes aspectos de su realización y se define el plan de actuaciones de control atendiendo al principio de transparencia y teniendo en cuenta criterios de riesgo para la selección de las inspecciones e investigaciones.

En las secciones 4.ª y 5.ª se regulan el objeto, alcance y finalización de las actuaciones de investigación y de inspección sin presentar cambios sustanciales respecto al reglamento que se deroga.

La selección para la realización de las inspecciones se hará teniendo en cuenta criterios de riesgo y la periodicidad mínima exigida. Además, para los auditores de entidades de

interés público, cuyo alcance viene definido por el artículo 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se podrá verificar si estos auditores cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 87 relacionados con la estructura organizativa que deben tener este tipo de auditores.

Finalmente se regula el contenido del informe de inspección y el régimen de su publicidad para el caso de auditores de entidades de interés público, en aras de dotar de mayor transparencia a la actividad supervisora, de acuerdo con el artículo 28 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

El capítulo II «Régimen de supervisión Pública», aplicable tanto a los auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea como de terceros países, regula el régimen de supervisión pública aplicable a estos auditores. En la primera sección «Actuaciones de control y dispensas», se delimita el campo de actuaciones de control en el caso de la prestación de servicios trasfronterizos en la Unión Europea, dependiendo del domicilio de la entidad auditada, correspondiéndole la inspección a la autoridad del domicilio de la entidad auditada y la investigación al país donde originariamente se inscribió el auditor.

Las modificaciones que se incorporan en relación con el régimen vigente consisten en prever, tal como hace la Ley 22/2015, de 20 de julio, en la sección 2.ª «Coordinación con autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea» que el intercambio de información ya no se produce únicamente entre las distintas autoridades competentes, sino también con las autoridades europeas de supervisión.

La sección 3.ª regula la «Coordinación con autoridades competentes de terceros países», sin presentar prácticamente diferencias respecto al régimen anterior.

VI

El título IV «Régimen de infracciones y sanciones» incluye tres secciones.

El capítulo I regula el procedimiento sancionador. En relación con la denuncia se suprime la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador, acogiendo la regla general y posibilidad prevista en el artículo 64.1, segundo párrafo, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Respecto al plazo de caducidad del procedimiento sancionador y, en relación con los supuestos de ampliación de dicho plazo, se prevé la comunicación a los interesados de la iniciación y finalización del efecto suspensivo de las actuaciones contempladas en el artículo 22 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

En relación con el acuerdo de incoación se incorpora como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la posibilidad excepcional, cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que lo motivan, de que la determinación de la citada calificación y de las sanciones que pudieran corresponder, se realizará mediante un Pliego de cargos en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación, que se notificará a los interesados. Por último, se concreta el plazo de quince días hábiles para presentar alegaciones al Acuerdo de Incoación y a la Propuesta de Resolución, se concreta además que en el caso de que se emita Pliego de cargos, el plazo para las alegaciones contará desde la remisión de dicho Pliego.

Y también como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se regula que en el caso de que concurran las circunstancias previstas en el artículo 89.1 de la mencionada ley y el instructor resolviera la finalización del procedimiento con archivo de las actuaciones, se notificará igualmente a los interesados a efectos de la presentación de alegaciones, recogiéndose la posibilidad de que el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas revise dicha Resolución y, en su caso, emita una nueva.

El capítulo II regula el procedimiento abreviado que fue incluido en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, mediante la Disposición final primera del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de

noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, sin que suponga ninguna novedad.

El capítulo III regula las infracciones y sanciones. En cuanto a las infracciones, se incorporan elementos que permiten precisar o especificar las conductas que integran tipos infractores, dentro de los límites de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Como novedades respecto a la regulación vigente, se indica que en relación con la infracción derivada de la negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina, se incluyen aquellas actuaciones que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma reiterada la efectividad de las notificaciones realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias de control o disciplina.

Se desarrollan las circunstancias en las que se considera que el informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando la información incorrecta o incompleta impida su comprensión o el adecuado ejercicio de las funciones por parte de la Comisión de Auditoría. Asimismo, se desarrollan las circunstancias en las que se considera que la información remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es sustancialmente incorrecta o incompleta, cuando esta impida el adecuado ejercicio de las competencias de supervisión, así como las circunstancias en las que se considera que el informe de transparencia presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, cuando la información incorrecta u omitida pudiera impedir la adecuada comprensión de la situación del auditor.

Se aclara que se entiende cometida la infracción derivada del incumplimiento de las normas de auditoría en relación con un informe de auditoría cuando se haya incumplido lo establecido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto a la exigencia de tener recursos suficientes y apropiados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría que sean adecuados con la complejidad de las labores de auditoría a realizar según la dimensión y naturaleza de la entidad a auditar, toda vez que, en tal caso, no se estaría en condiciones de aplicar y cumplir con las prescripciones exigidas en orden a emitir una opinión técnica sobre la fiabilidad de la información económica financiera auditada, con el consiguiente menoscabo en la función de interés público encomendada a la auditoría, y siempre que concurriera el segundo elemento del tipo infractor, esto es, que se pudiera producir un efecto significativo en un trabajo de auditoría y, por consiguiente, en su informe.

Respecto a la infracción derivada del incumplimiento de la obligación de comunicación a las autoridades supervisoras de la entidad auditada de determinadas circunstancias en relación con dicha entidad de las que el auditor haya tenido conocimiento durante la realización de la auditoría, se reduce el plazo de dicha comunicación a tres días hábiles, para garantizar la eficacia de dichas comunicaciones.

En cuanto a las sanciones, respecto a los criterios de graduación, se establece la clasificación en los tres grados en los que deben dividirse las sanciones a imponer recogiendo el caso de la sanción por infracciones muy graves cometidas por una sociedad de auditoría, que no estaba previsto en la redacción hasta ahora vigente, para completar la casuística, además de concretarse el carácter de atenuante o agravante de los criterios de graduación de sanciones previstos en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se aclara que la sanción adicional de prohibición de realización de la auditoría de cuentas de la entidad auditada en los tres ejercicios siguientes a que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa, en caso de la imposición de sanciones por infracciones graves o muy graves relacionadas con un trabajo de auditoría, se entiende aplicable no solo a la auditoría de las cuentas anuales sino a la auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

VII

El título V «De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas» al igual que en el reglamento que se deroga contiene el conjunto de requisitos que deben reunir estas corporaciones y las funciones que deben desempeñar.

Finalmente, las disposiciones adicionales primera a quinta del reglamento incorporan casi literalmente aspectos ya contenidos en el reglamento, que se deroga, aunque se

actualiza su contenido en aquellos aspectos en los que es preciso. Estas disposiciones tienen por objeto el desarrollo de lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, relativa a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, y de la disposición adicional séptima de la citada Ley 22/2015, de 20 de julio, relativa a la coordinación entre los órganos o instituciones públicas y los auditores de cuentas y a la posibilidad de que dichas instituciones recaben de los auditores la elaboración de un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales. Al mismo tiempo, al objeto de obtener por los citados órganos e instituciones públicas una mayor y mejor información sobre la situación y funcionamiento de las entidades sometidas a su supervisión, aumentando de esta manera la eficacia en el desarrollo de sus funciones de inspección y control, se desarrollan aspectos relativos a las obligaciones de los auditores de cuentas previstas en la citada disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Las disposiciones adicionales sexta y séptima dan continuidad a las labores que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas viene desarrollando en el establecimiento de criterios uniformes de interpretación de la normativa de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Además, mantienen y actualizan la competencia de la edición, publicación y distribución del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, instrumento de reconocido prestigio y eficacia en el sector de la auditoría de cuentas en España.

La disposición adicional octava mantiene la exención de disponer de Comisión de Auditoría dirigida a las instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones, que ya fue incorporada mediante el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, para cuya actividad, por sus características propias, no se considera procedente el establecimiento de dicha institución.

La disposición adicional novena, nueva disposición que tiene por objeto concretar una situación que da lugar a la obligación de comunicación entre la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando tuviera conocimiento de la existencia de cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar el nombramiento del auditor.

La disposición adicional décima recoge la colaboración entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública para la efectiva aplicación de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, y la normativa mercantil, aplicable al nombramiento del auditor de cuentas y fijación de sus honorarios, reconociendo, en particular, la necesidad de establecer los mecanismos para el acceso e intercambio de información entre ambas a estos efectos, como el acceso por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la información de la base de datos de titularidad real. También se le da habilitación normativa a la encomienda de gestión para la tramitación de los expedientes sancionadores por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

La disposición adicional undécima precisa la regulación del régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas en el Registro Mercantil. Se precisa el plazo para la tramitación del procedimiento sancionador y los criterios para la imposición de las sanciones por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

Mediante las seis disposiciones transitorias se pretende facilitar la aplicación de esta nueva regulación, especialmente en relación con los regímenes anteriores y con los nuevos requerimientos.

Por último, se incluyen tres disposiciones finales referidas al plazo para aceptar el nombramiento del auditor por el Registro mercantil, el plazo para la modificación de las normas de control de calidad de los auditores de cuentas y la determinación de las corporaciones representativas de auditores de cuentas existentes.

En cumplimiento de lo previsto en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el proyecto de real decreto ha sido sometido al preceptivo trámite de consulta y audiencia mediante su puesta a disposición de los sectores afectados en la sede electrónica del entonces Ministerio de Economía y Empresa (actual Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital). El texto ha recibido comentarios del entonces Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (actual Ministerio de Universidades), Ministerio de Hacienda, Ministerio de Política Territorial y Función Pública, Ministerio de Justicia, de la Comisión

Nacional de los Mercados y la Competencia, y de la Agencia Española de Protección de Datos.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con la aprobación previa de la Ministra de Política Territorial y Función Pública, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de enero de 2021,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio.*

Se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuyo texto se incluye a continuación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Queda derogado el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en este real decreto.

Disposición final primera. *Título competencial.*

Las disposiciones contenidas en este real decreto, se dictan al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.ª de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la legislación mercantil.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

1. Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

2. Lo dispuesto en los artículos 62 y 63.2 sobre honorarios será aplicable a los nuevos contratos que se firmen o se prorroguen a partir de la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

3. Lo dispuesto en el capítulo IV del título II, en el artículo 72.2 y en el artículo 87 del reglamento entrará en vigor el 1 de julio de 2022 y será aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.

4. Lo dispuesto en el artículo 65 del reglamento, respecto a la cuantía mínima de la garantía financiera, entrará en vigor el 1 de julio de 2021.

REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

TÍTULO PRELIMINAR

CAPÍTULO I

Ámbito de aplicación

Artículo 1. *Concepto de auditor de cuentas.*

Las menciones recogidas en este reglamento al auditor de cuentas se entenderán realizadas, igualmente, a las sociedades de auditoría, así como al auditor o auditores de cuentas designados expresamente como auditores principales responsables para realizar el trabajo y firmar el informe de auditoría en nombre de las citadas sociedades.

Artículo 2. *Delimitación del ámbito de aplicación.*

1. La verificación por los auditores de cuentas de las cuentas anuales o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable exija la llevanza de contabilidad y la formulación de cuentas que reflejen la imagen fiel de su patrimonio, resultado y situación financiera, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá como auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

2. Asimismo, la verificación por los auditores de las cuentas o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas o estados financieros auditados, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá como auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

3. No se considerará auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

4. Tampoco se considerará auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos de revisión realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando estos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.

Asimismo, no se considerará auditoría de cuentas, los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Dichos trabajos se sujetarán a lo dispuesto en la normativa legal correspondiente que resulte de aplicación.

5. Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no tengan la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como aquellos informes a los que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajos de auditoría de cuentas realizados conforme a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

CAPÍTULO II

Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

Artículo 3. *Normas de ética.*

1. La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a los siguientes principios éticos: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido respecto al deber de independencia en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I y, en su caso, de la sección 3.ª del capítulo IV, del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio. A estos efectos:

a) La competencia profesional exige que los auditores de cuentas mantengan sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.

Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continuada y de actualización permanente.

b) La diligencia debida hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría, de suerte que las conclusiones alcanzadas por ellos en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.

c) La objetividad implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.

d) El principio de integridad impone para los auditores de cuentas la obligación de ser honesto en el ejercicio de su actividad. La integridad también implica por parte de los auditores de cuentas actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses.

2. Los auditores de cuentas han de actuar de acuerdo con las normas que regulen la actividad de auditoría de cuentas atendiendo no solo a la letra, sino también al espíritu en que aquellas se inspiran.

Los auditores de cuentas promoverán un entorno laboral y corporativo de integridad y de respeto a los principios y normas de ética que rigen la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 4. *Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas.*

Las normas de control de calidad interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación y mantenimiento de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, en este reglamento y en las normas de auditoría y de ética.

Sección 2.ª Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad

Artículo 5. *Información pública.*

1. El trámite de información pública al que se refiere el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se realizará mediante el envío para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y mediante la publicación de las normas en la página web y en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Durante el trámite de información pública el texto de la norma quedará a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incluyendo su página web, como en las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes, que se podrán presentar por medios electrónicos. El plazo de dos meses de información pública podrá ampliarse en función de la trascendencia y circunstancias excepcionales que pudieran concurrir en una determinada norma.

Artículo 6. *Publicación y entrada en vigor.*

1. En un plazo máximo de tres meses desde la conclusión del trámite de información pública o, en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá, mediante resolución, a la correspondiente publicación en su página web y en su boletín oficial para su entrada en vigor, o bien en el caso de que considerara necesario realizar alguna modificación en la norma sometida a información pública comunicará a las corporaciones de derecho público

representativas de auditores de cuentas, los motivos por los que no procediese su publicación, proponiendo las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas y requiriendo su revisión a estos efectos.

2. Revisadas las normas por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas según las modificaciones propuestas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación a que se refiere el apartado anterior.

3. Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá al envío de la resolución para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Artículo 7. *Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

En el supuesto referido en el artículo 2.4, segundo párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando hubiesen transcurrido dos meses desde el requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sin que las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas lo hubieran atendido, dicho Instituto procederá a la elaboración, adaptación o revisión correspondiente, informando a aquéllas de ello y cumpliendo con los trámites de información pública y publicación.

CAPÍTULO III

Definiciones

Artículo 8. *Definiciones.*

1. Entidades de interés público.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.

b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.

c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

d) Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.

f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

Las entidades mencionadas en las letras b), c) y e) del párrafo anterior perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios

consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichas letras.

Las entidades a que se refieren las letras del párrafo anterior tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en las citadas letras.

2. Familiares.

a) A efectos de lo establecido en los artículos 3.12 y 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no se considerarán cónyuges del auditor principal responsable o de la persona afectada por la causa de incompatibilidad quienes estén en situación de separación efectiva de estas personas y dicha situación se encuentre inscrita en el registro civil correspondiente, de conformidad con las normas de derecho civil.

b) A efectos de lo establecido en el artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderán como familiares consanguíneos con vínculos estrechos por razón de la convivencia durante al menos un año en el hogar de la persona afectada, las personas que tengan un vínculo de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral según lo previsto en el artículo 3.12 de dicha ley.

A estos mismos efectos, se entiende por persona afectada por la causa de incompatibilidad al auditor o auditores de cuentas principales responsables del trabajo de auditoría y a cualquiera de las personas contempladas en los artículos 19.1 y 20.1 de la citada Ley de conformidad con las particularidades establecidas en dichos artículos.

3. Red del auditor de cuentas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.14 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que pertenecen a la red del auditor de cuentas aquellas personas o entidades en las que concurran cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de vinculación de conformidad con lo establecido en el apartado 4 de este artículo.

b) Un acuerdo de cooperación, cualquiera que sea la forma de su instrumentación, incluida la no escrita, con vocación de permanencia cuando se mantenga por un periodo superior a 12 meses o cuando se repita de forma recurrente en el tiempo, a través de alguno de los siguientes medios:

1.º Compartir beneficios o costes, que sean significativos en los términos que por su relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. En todo caso se entenderá que se produce tal circunstancia cuando estos superen los porcentajes previstos en el artículo 52.b) sobre las cuentas anuales del auditor de cuentas.

2.º Control o gestión comunes o concertados.

3.º El diseño e implementación común de políticas y procedimientos de control de calidad interno incluido el seguimiento, realizado por una estructura más amplia que la del auditor de cuentas.

4.º El uso de un nombre comercial común. Se considera que se utiliza un nombre comercial común, cuando se incluye este en todo o en parte en el nombre comercial del auditor de cuentas.

5.º Una estrategia empresarial común. A tales efectos se entiende por estrategia empresarial común, aquella que supone que las decisiones a tomar en políticas de explotación y gestión financiera se realizan de forma centralizada, coordinada o complementaria en aras de alcanzar objetivos estratégicos comunes, lograr una mejora en la explotación del negocio o mayores sinergias.

6.º Compartir una parte significativa de los recursos profesionales cuando por su naturaleza o relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. A estos efectos, se entienden por recursos profesionales, entre otros, los referidos al personal con capacitación relacionada con el área económico-financiera, el asesoramiento jurídico, la

consultoría de gestión empresarial o cualquier otro análogo, a recursos técnicos y de asesoramiento y a los sistemas de intercambio de información.

No se considerará la existencia de red, cuando la cooperación tenga como único fin la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, siempre que no concurra ninguna de las restantes circunstancias.

4. Entidades vinculadas a la entidad auditada.

De acuerdo con el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son entidades vinculadas a la entidad auditada las que están vinculadas directa o indirectamente a esta mediante alguna de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de una relación de control, determinada por la existencia de grupo al concurrir las relaciones de control contempladas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas en los artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

b) La existencia de unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª, párrafo 1.º, y el apartado 24.5 del contenido de la memoria de las normas de elaboración de las cuentas anuales, así como las normas que se dicten en su desarrollo.

c) La existencia de control conjunto o influencia significativa en su gestión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 del Código de Comercio, cuando se cumplan los dos requisitos y presunciones establecidas en los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

5. Entidades vinculadas a la entidad auditada por relación de control.

De acuerdo con el artículo 3.16 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son entidades vinculadas mediante relación de control cuando concurre cualquiera de las circunstancias contempladas en la letra a) del apartado anterior.

TÍTULO I

De la auditoría de cuentas

CAPÍTULO I

De las modalidades de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Auditoría de cuentas anuales

Artículo 9. *El informe de auditoría de cuentas anuales.*

1. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ser emitido por los auditores de cuentas con sujeción al contenido, requisitos, modelo de presentación y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, además de lo exigido en el artículo 5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los siguientes datos:

a) Manifestación sobre la responsabilidad del órgano de administración de la entidad en relación con la formulación de las cuentas anuales auditadas y el sistema del control interno de la entidad.

b) Descripción general del objeto de una auditoría de cuentas y del modo en que esta se desarrolla.

c) Cuando el informe de gestión acompañe a las cuentas anuales, ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor de cuentas emitirá la opinión a que se refiere la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Nombre, domicilio profesional y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores de cuentas firmante del informe.

En el caso de que el auditor nombrado sea una sociedad de auditoría, además del nombre y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor de cuentas firmante del informe, debe indicarse la denominación social, el domicilio social y el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad.

3. La fecha del informe de auditoría no podrá ser anterior a la de formulación de las cuentas anuales por el órgano de administración.

En los casos en que la fecha del informe de auditoría no coincida con la fecha de su entrega a la entidad auditada deberá dejarse constancia documental de tal entrega y de su fecha en los papeles de trabajo del auditor de cuentas.

4. En el informe de auditoría de cuentas anuales no podrán establecerse limitaciones de su uso.

Artículo 10. *Obligación de emitir el informe de auditoría de cuentas anuales y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.*

1. La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con esta finalidad cuando pueda ser conocido y valorado por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con esta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien contrató la auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 5.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:

a) Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre del ejercicio de las citadas cuentas anuales.

b) Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular, no se considerará que concurren las circunstancias citadas cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar los procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

3. En los supuestos a que se refiere el artículo 5.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días naturales desde la fecha en que el auditor tuviera conocimiento de la circunstancia determinante, y salvo en el supuesto previsto en la segunda parte del apartado 2.a) anterior, siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado.

Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada, así como, en su caso, al órgano

judicial que designó al auditor de cuentas para dicho trabajo, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada.

4. Se entenderá que una auditoría es obligatoria cuando su realización se derive de lo exigido en la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como en los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o Juzgado a que se refieren los artículos 40 del Código de Comercio y 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En los supuestos de nombramiento de auditor de forma voluntaria cuando este se hubiese inscrito en Registro Mercantil, dicha comunicación deberá ser remitida al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha indicada en el párrafo primero del apartado anterior.

5. Una vez realizadas las actuaciones referidas en este artículo, en dichos supuestos podrán entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias contempladas en el apartado 2 de este artículo.

Artículo 11. *Contrato de auditoría de cuentas anuales.*

1. Antes de aceptar el nombramiento y firmar el contrato de auditoría el auditor de cuentas deberá evaluar su capacidad para el adecuado y efectivo cumplimiento del trabajo de auditoría, así como sus condiciones de independencia, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, correspondiente al primer ejercicio para el que el auditor haya sido nombrado, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas, que tendrá naturaleza mercantil.

El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el trabajo de auditoría y plazo de entrega del informe de auditoría.

No podrán establecerse limitaciones al alcance o al desarrollo del trabajo de auditoría ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría, ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa, incluidas las que tuvieran por objeto limitar la responsabilidad del auditor por los daños y perjuicios que el incumplimiento de sus obligaciones pudiera causar o que esta fuera asumida por la entidad auditada.

3. En el momento de suscribirse el contrato de auditoría y, en todo caso, en el momento de aceptar la designación efectuada por la entidad, el auditor de cuentas deberá estar inscrito en la situación de ejerciente. Si el contrato de auditoría se suscribiese con una persona jurídica, esta deberá estar inscrita en dicho momento como sociedad de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. En los casos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil o por el órgano judicial, a que se refieren los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos en garantía del pago de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones. Dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor de cuentas. De no prestarse la garantía en el plazo establecido el auditor podrá renunciar al contrato, debiendo comunicarlo al registrador mercantil o al órgano judicial que lo nombró.

Sección 2.ª Auditoría de otros estados financieros o documentos contables

Artículo 12. *Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.*

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera

aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.

En particular, quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social.

Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales. En su caso, el documento en el que conste la citada asunción formal deberá acompañar a los estados financieros o documentos contables correspondientes.

2. Lo previsto en la sección 1.ª de este capítulo I para los trabajos e informe de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación y en lo no regulado expresamente en la presente sección, a los trabajos e informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 13. *Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.*

El informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables contendrá la información adaptada al estado financiero o documento contable objeto de auditoría, así como, al menos lo siguiente:

a) Referencia a que los estados financieros o documentos contables objeto de auditoría de cuentas han sido firmados o asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su suscripción o emisión, así como la referencia al marco normativo de información financiera aplicado en la preparación de dichos estados o documentos establecido por disposiciones legales o reglamentarias.

b) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.

Artículo 14. *Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.*

1. La forma de la opinión técnica a que se refiere la letra b) del artículo anterior dependerá del tipo de marco normativo de información financiera aplicable, conforme a lo dispuesto en este artículo.

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de imagen fiel, la opinión técnica adoptará la forma prevista en el artículo 5.1.e) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, si bien referida a la información contenida en el estado financiero o documento contable concreto auditado.

Cuando el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de cumplimiento, la opinión técnica deberá versar sobre si los estados financieros o documentos contables auditados han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de dichos documentos o estados.

2. Se considerará que un marco de información financiera es de imagen fiel cuando, además de exigir la aplicación de unos principios y normas contables determinados, prevea explícitamente la posibilidad de incluir las informaciones complementarias precisas para alcanzar dicha imagen fiel y, en casos excepcionales, la de dejar de utilizar los principios y normas contables aplicables que fueran incompatibles con la misma.

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable requiera el cumplimiento de unos determinados principios y normas contables, sin posibilidad de aplicar las previsiones a las que se refiere el párrafo anterior, dicho marco tendrá la consideración de marco de cumplimiento.

Sección 3.ª Imposibilidad de obtener la información requerida

Artículo 15. *Deber de requerimiento y suministro de información.*

A efectos de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos en que los auditores de cuentas no hubieran podido obtener la información requerida y dicha información fuese relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas y para la

emisión del informe, deberán dejar constancia documental que acredite el requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, las respuestas dadas por la entidad auditada a dicho requerimiento.

Sección 4.ª Auditoría de cuentas consolidadas

Artículo 16. *Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con la verificación de la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, debiendo reflejar la evidencia obtenida para soportar su opinión de la auditoría de las cuentas consolidadas.

2. La revisión y el detalle de la documentación a que se refiere el apartado anterior estará en función de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, así como de los riesgos, para la auditoría de las cuentas consolidadas, identificados en la información financiera de dichas entidades. Atendiendo a estos criterios la documentación relativa a la revisión del trabajo realizado deberá reflejar:

a) Los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encontrarán los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades.

b) Los riesgos que el auditor de las cuentas consolidadas ha considerado, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, para la planificación del trabajo a realizar en relación con la información financiera de dichas entidades.

c) Naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.

d) Los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre dicha información financiera, que incluirán:

1.º la naturaleza de las pruebas realizadas y su momento de realización,

2.º la información descriptiva de las poblaciones, los criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras,

3.º los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y

4.º las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

Artículo 17. *Comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores.*

A efectos de lo previsto en el artículo 7.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, el cual deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo no superior a diez días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la situación referida.

Artículo 18. *Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.*

A efectos de lo establecido en el artículo 7.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los siguientes procedimientos:

a) Se pondrá en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España y en la normativa de la Unión Europea, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas consolidadas.

b) Solicitará confirmación escrita respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo y, en su caso, una explicación detallada de dichos impedimentos junto con su justificación jurídica. En el caso de que existan impedimentos evaluará la comunicación de dicha situación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

c) Cuando existan impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá conservar la documentación relativa a los procedimientos aplicados para acceder a dicha documentación y los citados impedimentos. En el caso de que los impedimentos no sean legales, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá documentar la prueba que demuestre tales impedimentos.

La existencia de tales impedimentos no constituye un supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, según lo previsto en el artículo 10.

Sección 5.ª Actuación conjunta de auditores

Artículo 19. *Actuación conjunta de auditores.*

1. Cuando sean nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor de cuentas presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia.

2. Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente no podrán pertenecer a la misma red, debiendo comunicarse entre ellos todas las circunstancias que pudieran afectar a la necesaria independencia en relación con la entidad auditada exigida por lo establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en su caso, en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de dicha ley.

3. Las relaciones entre los auditores de cuentas nombrados y las actuaciones a seguir en relación con el trabajo de auditoría se llevarán a cabo con arreglo a la norma de auditoría específica.

En los supuestos a que se refiere este artículo, los auditores de cuentas nombrados serán responsables de la custodia y conservación de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al trabajo de auditoría.

CAPÍTULO II

Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Registro oficial de auditores de cuentas

Artículo 20. *Secciones del Registro.*

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de las siguientes secciones independientes:

a) Personas físicas.
b) Sociedades de auditoría y
c) Auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 24.

En las secciones a) y b) anteriores se indicarán las personas físicas o sociedades que auditen las cuentas anuales o estados financieros de las entidades de interés público.

A dichos efectos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, mediante resolución, los modelos de solicitud de inscripción y de baja en las diferentes secciones, que serán cumplimentados y remitidos por medios electrónicos.

Artículo 21. *Inscripción de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

En la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas se inscribirán los auditores de cuentas con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, en una de las siguientes:

a) Ejerciente.
b) No ejerciente.

Artículo 22. *Situaciones.*

1. Solo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes del informe de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Los auditores de cuentas ejercientes deberán inscribirse como tales en alguna o algunas de las siguientes modalidades: a título individual o como auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en el nombre de dicha sociedad.

2. Para inscribirse en esta situación de ejercientes se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando a la solicitud la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos exigidos en los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como de la garantía financiera exigida y constituida y, en su caso, de la formación continuada y facilitando la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Cuando se trate de auditores de cuentas designados expresamente por la sociedad para firmar informes de auditoría en su nombre, será la sociedad de auditoría la responsable de remitir dicha documentación acreditativa. Para la inscripción será de aplicación lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

En el caso de que el auditor solicitante estuviera autorizado como ejerciente en otro Estado miembro de la Unión Europea, la solicitud de inscripción deberá ir acompañada de la acreditación de la autorización otorgada por la autoridad competente del Estado miembro donde se haya registrado en origen, así como la acreditación de la superación de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de la constitución de la garantía financiera exigida. Facilitará la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el caso de que el auditor solicitante estuviera autorizado como ejerciente en un tercer país, la solicitud de inscripción deberá ir acompañada de la acreditación de la autorización

otorgada por la autoridad competente del tercer país, la acreditación del cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en particular la acreditación de la existencia de condiciones de reciprocidad, así como la acreditación de la constitución de la garantía financiera exigida. Facilitará la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En el caso de que los auditores de cuentas en situación de ejercientes no mantengan debidamente la garantía financiera quedarán adscritos automáticamente a la situación de no ejercientes, sin perjuicio de la exigencia de la responsabilidad que en su caso proceda según lo establecido en el artículo 72 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. Podrán inscribirse como no ejercientes los auditores de cuentas que cumpliendo los requisitos de los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no hayan optado por inscribirse en la situación descrita en el apartado 2 anterior. La adscripción a esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditarse, en su caso, el cumplimiento de los requisitos citados en el artículo mencionado.

Asimismo, podrán cambiar a esta situación los auditores que estando inscritos como ejercientes soliciten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas su cambio de situación.

Artículo 23. *Inscripción de las sociedades de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades cuyo objeto social incluya la actividad de auditoría de cuentas, que estén domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea, que aporten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas junto con la solicitud correspondiente, la documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 11.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de que hayan prestado la garantía financiera exigida. Facilitarán la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones de los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, y de sus variaciones, y remitir la documentación acreditativa del cumplimento de los requisitos para cada designación. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En cualquier caso, la fecha de inicio de esta designación será la de la comunicación por parte de la sociedad de auditoría o la fecha de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el supuesto de que se trate de una nueva sociedad de auditoría, salvo que se especifique otra fecha posterior.

3. Las sociedades de auditoría deberán comunicar quién o quiénes ostentan la representación de las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La representación se acreditará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. En caso de modificación o revocación, deberá ser comunicada expresamente y acompañarse de la identificación de quién asume la representación.

4. Las comunicaciones que haga el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias a los socios auditores de cuentas y a los auditores designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad de auditoría, se realizarán en la dirección electrónica habilitada única facilitada por esta que conste en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo que aquellos manifiesten expresamente otra dirección electrónica.

Artículo 24. *Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países.*

Figurarán inscritos en una sección separada en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén

admitidos a negociación en un mercado regulado en España, conforme a lo previsto en los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Para inscribirse en esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acreditar, junto a la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como prestar la garantía financiera exigida. Facilitarán la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 25. *Relaciones de auditores de cuentas y de sociedades de auditoría.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, de forma actualizada, en su página web, la relación de auditores de cuentas y sociedades de auditoría, especificando de cada uno de ellos la información a que se refieren los apartados 3 y 4, respectivamente, del artículo 8 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, de forma actualizada, en su página web, una relación separada de auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a los que se refieren respectivamente los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España, y en la que se incluirá, al menos, información relativa al nombre o razón social y dirección de cada uno de ellos, y sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria a este respecto.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pondrá a disposición del Registro Mercantil Central, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, y del Decanato de los Juzgados, las relaciones de auditores de cuentas y sociedades de auditoría a los efectos de lo establecido en los artículos 355 y 356, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio y en el artículo 40 del Código de Comercio.

Dichas listas, que podrán consultarse por medios telemáticos, incluirán a aquellos auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y sociedades de auditoría que hayan manifestado expresamente su voluntad de estar incluidos en las citadas relaciones y que estén en situación que les permita ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

En dichas listas figurarán las direcciones de las oficinas abiertas en las que los auditores de cuentas efectivamente ejerzan su actividad.

Artículo 26. *Baja en el Registro.*

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

a) Por fallecimiento.

b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 9 y 10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) Por renuncia voluntaria.

d) Por sanción.

2. Las sociedades de auditoría causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

a) Por disolución de la sociedad.

b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 5, del artículo 11 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12.2 de dicha ley.

c) Por renuncia voluntaria.

d) Por sanción.

e) Por la falta de prestación de la garantía financiera o por la insuficiencia de dicha garantía, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. En caso de solicitud de baja voluntaria en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, dicha solicitud será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. La tramitación de la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se podrá sujetar al procedimiento de tramitación simplificada contenido en el capítulo VI del título IV la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

No obstante lo anterior, en el caso de que la baja sea causada por fallecimiento del auditor o disolución de la sociedad de auditoría, así como por sanción, se inscribirá la baja mediante acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sección 2.ª Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

Artículo 27. *Programas de enseñanza teórica.*

1. Los programas de enseñanza teórica exigidos en el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán organizados e impartidos por las Universidades y las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Asimismo, podrán ser impartidos por centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico y reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Mediante resolución publicada en su boletín, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados centros de educación superior acreditados, incluidos los que sean necesarios para garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia.

En todo caso, los mencionados programas deberán estar homologados, previamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A estos efectos, dicho organismo, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en su boletín, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados programas para su homologación.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos programas.

3. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán acreditar la superación de las pruebas selectivas correspondientes, así como que los conocimientos requeridos para dicha superación incluyen suficientemente las materias relacionadas en el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Mediante el examen de la documentación requerida en el párrafo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá en cada caso el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el párrafo anterior por parte de las personas solicitantes a los efectos previstos en este apartado.

Artículo 28. *Formación práctica.*

1. El requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no se entenderá cumplido hasta haber acreditado la realización efectiva de las tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas durante un periodo que sume al menos dos años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial.

La formación práctica se realizará, con carácter general, con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior.

No obstante, la formación práctica realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un 50 por ciento de la formación práctica exigida.

2. Para las personas que, reuniendo el resto de requisitos establecidos en el artículo 9.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, carezcan de titulación universitaria pero reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente, no se entenderá cumplido el requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante un periodo que sume, al menos, cinco años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial en relación a las tareas integrantes de las distintas fases

que componen la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento de la formación práctica deberá ser realizada con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior.

3. Los auditores de cuentas deberán rendir información anual al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determinen mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la formación práctica con persona autorizada para la auditoría de cuentas a efectos de concurrir al examen de aptitud profesional regulado en el artículo siguiente, deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en auditoría de cuentas, conforme al detalle y contenido previsto en la resolución a que se refiere el apartado anterior, y sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudieran llevarse a cabo en el proceso de convocatoria a que se refiere el artículo 30.2.

5. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo a la formación práctica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán aportar certificado emitido por el órgano competente del centro, organismo o entidad pública que tenga legalmente atribuidas las funciones de auditoría a que se refiere dicho apartado, en el que se acredite, con el suficiente detalle, el desempeño durante tres años efectivos de trabajo correspondiente a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos de entidades del sector público, de entidades financieras o aseguradoras, o a la supervisión o control directo de auditorías y auditores de cuentas de dichos documentos.

6. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se podrán determinar los criterios a tener en cuenta relacionados con las tareas integrantes de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 29. *Examen de aptitud.*

1. El examen de aptitud profesional irá encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y constará de dos fases:

a) En la primera fase se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) En la segunda fase, a la que solo podrán acceder quienes hubieran superado la primera fase del examen, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Quienes posean un título universitario oficial y con validez en todo el territorio nacional, en los términos previstos en el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos

Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, publicada en su boletín, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, se establecerán las condiciones de la dispensa en aquellos casos en que los programas que impartan las Universidades no contemplen con la extensión requerida en dicha resolución la totalidad de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. El requisito relativo a la superación del examen de aptitud profesional por parte de los funcionarios o empleados públicos incluidos en el ámbito del artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá cumplido con la acreditación a que se refiere el artículo 27.3.

Artículo 30. *Convocatoria y tribunal.*

1. La orden ministerial por la que se publique la convocatoria correspondiente al examen de aptitud profesional, a que *se* refiere el artículo 9.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, determinará las bases de su desarrollo o realización, el contenido del programa de materias y el importe de los derechos de examen.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y, en su caso y subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Los criterios de coordinación y actuación se establecerán en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá una periodicidad, al menos, bienal y solo podrán tener acceso a las pruebas las personas que cumplan y acrediten los requisitos establecidos en el artículo 9.2.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

A este respecto el tribunal nombrado al efecto podrá requerir cuanta documentación precise para verificar el cumplimiento de los citados requisitos, así como de los establecidos en la convocatoria.

3. El tribunal será nombrado en cada orden de convocatoria y, con arreglo a esta, le corresponderá el diseño, el desarrollo y la calificación de los exámenes de aptitud.

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado entre los titulares de las unidades con nivel orgánico de subdirección general o equivalente de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberán figurar un representante de cada corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros, dos representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, designado a propuesta de dicho Instituto, y un representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designado a propuesta de dicha Intervención.

El secretario, que actuará con voz y sin voto, será designado a propuesta de las corporaciones. En el caso de que no hubiese acuerdo unánime de las corporaciones en la propuesta sobre el secretario, esta se hará por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. En toda orden de convocatoria deberá designarse un tribunal suplente.

5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

6. Las actuaciones del tribunal, y en particular la tramitación de los recursos que, en su caso, puedan interponerse, se realizarán de acuerdo con la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Artículo 31. *Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.*

1. A efectos de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se nombrará por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital una Comisión de Evaluación, a la que corresponderá la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el Estado miembro de origen, el diseño de la prueba de aptitud, en base a la normativa española relacionada con las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su calificación, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de autorización para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En la resolución de nombramiento de dicha comisión se establecerán las tasas de pago por los derechos de examen a satisfacer para concurrir al examen de aptitud, así como las normas de gestión y convocatoria que sean precisas.

2. La Comisión de Evaluación presentará la misma composición que la prevista para el Tribunal al que se refiere el artículo anterior.

3. En lo no previsto en este artículo se estará, en lo que al régimen de funcionamiento de la Comisión de Evaluación se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

Las actuaciones de la Comisión de Evaluación y, en particular, la tramitación de los recursos que, en su caso, puedan interponerse, se realizarán de acuerdo con la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

4. La prueba de aptitud se realizará con una periodicidad, al menos, bienal y en función del número de solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de seis meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quien acredite su condición de auditor de cuentas autorizado en un Estado miembro de la Unión Europea hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

Artículo 32. *Autorización de auditores de cuentas de terceros países.*

1. El auditor de un tercer país que pretenda obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberá acreditar la condición de reciprocidad a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y el cumplimiento del resto de requisitos establecidos en dicho artículo.

2. A efectos de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se nombrará por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital una Comisión de Evaluación que reunirá los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo anterior, a la que corresponderá la comprobación del cumplimiento de los requisitos, el diseño de la prueba de aptitud, su calificación, así como la propuesta de autorización de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. La prueba de aptitud se realizará dependiendo de la existencia de solicitudes, sin que puedan transcurrir más de seis meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quién acredite su condición de auditor de cuentas autorizado en un tercer país hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

TÍTULO II

Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

CAPÍTULO I

Formación continuada

Artículo 33. *Formación continuada.*

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, y los auditores de cuentas no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, cualquiera que sea la vinculación contractual, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales.

Las horas de formación realizadas por el auditor de cuentas que excedan de las mínimas exigidas correspondientes a un periodo trienal, podrán computarse como formación en el primer periodo anual siguiente. El máximo de horas que a este respecto podrá computarse será de quince horas, sin perjuicio de que el auditor deba realizar, igualmente, las horas de carácter mínimo exigidas para dicho periodo anual.

2. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de no ejercientes no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior respecto a los auditores de cuentas en situación de no ejerciente que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas.

Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite cambiar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de los tres años anteriores a la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha. En el caso de que la solicitud sea realizada por un auditor de cuentas en situación de no ejerciente

que se encuentre colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de los tres años anteriores a la fecha de su petición, con un mínimo de treinta horas cada año.

Adicionalmente, los auditores a los que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir en el período comprendido entre su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo anual un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en un año. Igualmente, estos auditores deberán cumplir entre la fecha de su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo trienal un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en tres años.

Artículo 34. *Dispensas y prórrogas.*

1. Se dispensará de la obligación mínima de formación continuada a los auditores que se inscriben por primera vez en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas por el período, inferior al año, comprendido entre la fecha de publicación de la lista de aspirantes que hayan superado el examen de aptitud a que se refiere el artículo 29 y la fecha de finalización del primer período de cómputo anual que finalice tras dicha publicación.

Se exigirá a los auditores referidos en este apartado, para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes, un número de horas proporcional al régimen general de acceso a dicho Registro, según lo previsto en el apartado 1 del artículo anterior, a contar desde que finalizó el plazo de dispensa.

La formación que estos auditores hayan podido realizar desde la fecha de realización del último examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y hasta el final del periodo de dispensa, podrá computar como formación continuada en el primer periodo anual en que haya de realizarse dicha formación, siempre que cumpla con los requisitos reglamentariamente establecidos para ello.

2. En caso de que por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior por un periodo superior a dos meses continuados, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, autorizará que el cumplimiento de dicha obligación pueda realizarse una vez desaparecida la causa de fuerza mayor.

La prórroga se solicitará por el auditor para cada período de cómputo anual en que concurra la causa de fuerza mayor según modelo aprobado por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A tal efecto, por causa de fuerza mayor debe entenderse aquella situación que no pueda preverse o evitarse y que impida al auditor llevar a cabo cualquier trabajo relacionado con la actividad de auditoría de cuentas u otra actividad económica o profesional. Estas circunstancias deberán comunicarse al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y justificarse válida y suficientemente por el auditor.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá resolver y notificar la solicitud recibida en el plazo máximo de tres meses a contar desde la recepción de dicha solicitud, siempre y cuando se acompañe de la debida documentación justificativa.

La prórroga concedida podrá ser revocada en caso de incumplimiento de las circunstancias que motivaron su concesión. En todo caso, no se concederá prórroga o se revocará la concedida si durante el periodo para el cual se solicita o se ha concedido, el auditor hubiera firmado algún informe de auditoría de cuentas, intervenido en un trabajo de auditoría o llevado a cabo alguna actividad económica o profesional.

Artículo 35. *Actividades de formación continuada.*

1. La obligación de formación continuada deberá cumplirse considerando su aplicación práctica y el marco normativo en que se desenvuelve la actividad, aspectos del negocio y sector de las entidades auditadas, en la medida que se consideren necesarias para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, mediante la realización de las siguientes actividades:

a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asistentes.

b) Realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos o de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación.

c) Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y en cursos de formación de auditores reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

d) Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre.

e) Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con la elaboración e interpretación de los principios, normas y prácticas contables y de auditoría de cuentas.

f) Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.

g) Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.

2. Al menos veinte horas de formación continuada en un año y ochenta y cinco horas en el periodo de tres años deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

3. Las actividades incluidas en las letras a), b) y c) del apartado 1 serán organizadas, y en su caso impartidas, por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas o por Universidades.

Asimismo, podrán ser organizadas por:

a) Centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico.

b) Sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría, grupos de auditores individuales ejercientes o centros de formación que organicen cursos y actividades formativas sobre las materias a las que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Estas entidades, a efectos de solicitar el reconocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán mantener en todo momento un número suficiente y adecuado de auditores en situación de ejercientes.

A estos efectos, se entiende por agrupaciones de sociedades de auditoría y grupos de auditores la unión mediante un acuerdo formal entre sociedades de auditoría o auditores de cuentas respectivamente con la finalidad de organizar e impartir las actividades de formación continuada reguladas en este artículo.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estas actividades.

4. Las actividades incluidas en el apartado 1 deberán ser justificadas ante la corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas a la que pertenezca el auditor, salvo que hayan sido realizadas en esa misma corporación.

En el caso de no pertenecer a ninguna de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, deberán ser justificadas ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Las actividades incluidas en las letras a), b), e) y g) deberán estar certificadas por la persona competente de la entidad organizadora o del tribunal.

Las actividades incluidas en los párrafos c) y d) deberán ser certificadas por la persona que tenga la facultad reconocida para ello en la Universidad, o, en el caso de las actividades a que se refiere la letra c), por la persona con la facultad reconocida en la corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas o en el centro autorizado en los que se haya impartido el curso reconocido.

Las actividades incluidas en el párrafo f) deberán acreditarse mediante la presentación de la citada publicación.

5. Mediante resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecer las normas para el cómputo de las actividades señaladas en el apartado 1 de este artículo, modificar la lista de estas actividades y establecer las condiciones que deben reunir los organizadores de las actividades de formación continuada a que se refiere este capítulo, incluidos los que sean necesarios para garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia y la disponibilidad de recursos que sean proporcionados a los sujetos a los que se imparte la formación, incluidos las referentes a los comités, comisiones o grupos de trabajo contemplados en el apartado 1.e).

6. La participación como asistente en las actividades de formación continuada que cuenten con evaluación de los conocimientos obtenidos tendrán, a efectos de cómputo, un valor igual al 150 por ciento del tiempo de presencia computable, siempre que se supere. Este extremo se hará constar en la convocatoria incluyendo en la certificación correspondiente la calificación obtenida en la evaluación o prueba de aprovechamiento, que será la de apto o no apto. Quedan excluidas de esta ponderación las actividades previstas en el apartado 1.b).

La participación como ponentes en las actividades docentes computará por el doble del tiempo que estas hayan supuesto y por la primera vez que se imparte.

Artículo 36. *Rendición de la información.*

1. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, las Universidades, los centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico, las sociedades de auditoría, las agrupaciones de sociedades de auditoría, los grupos de auditores individuales ejercientes y los centros de formación que realicen las actividades de formación continuada, conforme a lo previsto en el artículo anterior, remitirán, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de noviembre de cada año, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Asimismo, las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, en el plazo previsto en el párrafo anterior, remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la relación de actividades comunicadas por los auditores pertenecientes a las mismas.

Los auditores de cuentas no pertenecientes a una corporación deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, durante los primeros quince días del mes de diciembre, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Los auditores pertenecientes a una corporación, durante los primeros quince días de diciembre, podrán subsanar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información facilitada a dicho Instituto en el mes de noviembre por la corporación a la que pertenezcan.

2. Mediante la resolución a que se refiere el artículo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, la forma y los modelos de las declaraciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

3. Los auditores deberán conservar la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos cinco periodos anuales de formación.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas, requiriendo cualquier información necesaria con objeto de verificar las justificaciones documentales de las actividades de formación continuada. Estas actuaciones podrán incluir la presencia física de personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el desarrollo de las actividades.

Si de las comprobaciones de una determinada actividad se derivara el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en este reglamento, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá no reconocer a dicha actividad los efectos de cumplimiento de la obligación de formación continuada regulada en esta sección.

CAPÍTULO II

De independencia

Sección 1.ª Principio general de independencia

Artículo 37. *Principio general de independencia.*

1. Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia. En todo caso, se entenderá que la independencia resulta comprometida cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Las causas de incompatibilidad y las circunstancias establecidas en los artículos 14 y 16 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) Las situaciones contempladas en los artículos 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) La existencia de intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan comprometer o que comprometan la objetividad del auditor.

d) Cuando concurriendo situaciones que suponen amenazas a la independencia, la importancia de los factores de los que proceden en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas o que puedan aplicarse es tal que no reduce a un nivel aceptablemente bajo la amenaza producida por dichos factores, de conformidad con lo previsto en el artículo 41.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 14.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que el auditor de cuentas ha participado de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando la presentación de propuestas, informes o recomendaciones influya en el ejercicio de las funciones, de facto o en apariencia, temporales o permanentes, que son propias del órgano de administración, de los cargos directivos, incluido el responsable del área económica financiera, o de quien desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada. Asimismo, se considerará que el auditor de cuentas participa en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando preste servicios que afecten a la resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la determinación de su estructura societaria o que impliquen la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, la fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la cadena de suministro y otros similares.

Con carácter general, no se entenderá que el auditor de cuentas ha participado en la toma de decisiones de la entidad auditada cuando realice algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajeno a la auditoría en la medida que concurran las siguientes circunstancias:

a) Permita a la entidad auditada decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.

b) Estén basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales.

c) La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.

En el caso de que no existieran alternativas posibles de acuerdo con la normativa aplicable o cuando de hecho no sea posible más que una solución deberá quedar adecuadamente documentada la justificación de esta situación en el archivo de auditoría.

Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a las personas con condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría definidas en el artículo 56.1.

3. Los auditores de cuentas deben evaluar su independencia tanto con carácter previo a la aceptación del trabajo como durante su desarrollo y hasta su finalización. A tal efecto, el auditor deberá disponer y tener implementadas las medidas organizativas y administrativas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como mantener en todo momento una actitud de escepticismo profesional, en cuya virtud deba estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia y plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

4. Las menciones contenidas en este capítulo a las entidades auditadas y auditores de cuentas se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren los artículos 17 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos y términos allí previstos y con las particularidades contempladas en este capítulo.

A efectos de lo establecido en el artículo 17.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderán vinculadas a la entidad auditada mediante una relación de control las entidades contempladas en el artículo 8.5, que estén domiciliadas en un Estado miembro de la Unión Europea. No obstante, se entenderán vinculadas a la entidad auditada las controladas por esta domiciliadas fuera de la Unión Europea únicamente respecto de la participación de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones a que se refiere el 14.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y a la causa de incompatibilidad derivada de los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b), apartados 1.º y 5.º, de dicha ley.

5. A los efectos de lo dispuesto en este capítulo, y en el supuesto en que se produzcan cambios en las condiciones o situación de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en particular en el caso de situaciones que supongan modificación o extinción de sociedades de auditoría, se estará a lo dispuesto en las normas de transmisión y sucesión contenidas en el artículo 83 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto de aquellos sujetos a quienes se transmitiría.

Artículo 38. *Conflicto de intereses.*

1. A los efectos de lo establecido en los artículos 14.4 y 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que el auditor de cuentas incurre en conflicto de intereses cuando la decisión, juicio o criterio que se vaya a adoptar, pueda afectar a sus intereses de naturaleza personal, económica o profesional, por suponer un beneficio o un perjuicio a los mismos.

El conflicto de intereses puede estar originado por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, o por la existencia de relaciones o intereses comunes o contrapuestos entre el auditor, o la persona afectada de acuerdo con el apartado 2 siguiente, y la entidad auditada.

Entre dichas circunstancias se encuentran también incluidos los supuestos en los que:

a) El auditor de cuentas preste un servicio relacionado con una cuestión a dos o más entidades, incluida la entidad auditada, cuyos intereses con respecto a dicha cuestión no son coincidentes o son opuestos.

b) Los intereses del auditor de cuentas con respecto a una cuestión y los intereses de la entidad auditada relacionados con dicha cuestión son opuestos.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, los conflictos de interés pueden venir derivados de la confluencia o existencia de:

a) Intereses propios del auditor.

b) Intereses de los familiares a los que se refiere el artículo 3.12 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) Intereses de las personas y entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Intereses de personas jurídicas o entidades a las que el auditor de cuentas haya estado vinculado por tener derechos de voto, o por pertenecer a su órgano de administración, o por una relación laboral o profesional de cualquier tipo en los dos años anteriores al nombramiento de auditor.

3. De conformidad con lo establecido en el artículo 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los conflictos de intereses deberán analizarse como amenaza a la independencia, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o

intranscendentes. A estos efectos se considerarán insignificantes o intrascendentes cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor.

Artículo 39. *Amenazas a la independencia.*

1. La independencia de los auditores de cuentas puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:

a) Interés propio: por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes o contrapuestos.

b) Autorrevisión: por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.

c) Abogacía: por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluso cuando dicha posición pudiera mantenerse en relación con terceros.

d) Familiaridad o confianza: por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación que pudiera mantenerse con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.

e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión o influencia indebida, incluidas las que pudieran tener que ver con el mantenimiento del trabajo de auditoría de cuentas o de otros servicios a prestar.

2. Las amenazas a la independencia pueden provenir tanto de situaciones, relaciones o servicios que originan la incompatibilidad del auditor de cuentas, como de otras distintas a estas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 a 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y que pudieran comprometer la independencia del auditor.

Artículo 40. *Identificación y evaluación de amenazas.*

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas no resulte comprometida, estos deben aplicar los procedimientos necesarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para detectar aquellas situaciones, servicios, relaciones que puedan suponer amenazas a su independencia, que concurran en relación con la entidad auditada o sus vinculadas y con las personas o entidades a que se refieren los artículos 18 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Dichas situaciones y servicios incluirán, en todo caso, las circunstancias contempladas en los artículos 14, 15.2, 16, 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, los auditores de cuentas deberán analizar y valorar las situaciones, servicios y relaciones considerando que cada una de ellas puede originar más de una amenaza.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia, los auditores de cuentas deberán evaluar su importancia para determinar, considerándolas tanto individualmente como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.

La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como: la condición, grado de responsabilidad o cargo, así como la proximidad o influencia de las personas implicadas; la naturaleza de la situación, servicio o relación que origina la amenaza; la confluencia de intereses y su significatividad y vinculación, así como el efecto en la información financiera a auditar; la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada; y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.

Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurran, tanto individualmente considerada como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, se incrementa el nivel de riesgo hasta el punto de que se vea comprometida su independencia.

4. En el caso de que se detecten amenazas a la independencia procedentes de las entidades vinculadas a la entidad auditada, en los términos a que se refiere el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a efectos de evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia del auditor, los auditores de cuentas tomarán en consideración, tanto individualmente como en su conjunto, el tipo de la amenaza, la importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para el auditor de cuentas y, en su caso, la significatividad de la entidad vinculada en la entidad auditada. A estos efectos, se considerarán significativas las siguientes entidades vinculadas a la entidad auditada:

a) La entidad dominante.

b) Las entidades controladas por la entidad auditada.

c) Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión, en los términos indicados en el artículo 8.4.b), siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante.

d) Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa y sean significativas, en términos de importancia relativa, para dicha entidad.

e) Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.

Artículo 41. *Aplicación de medidas de salvaguarda.*

1. En el supuesto en que los auditores de cuentas, una vez realizada la evaluación a que se refiere el artículo anterior, lleguen a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su independencia, no será necesario que apliquen las medidas de salvaguarda a que se refiere este artículo.

2. En el supuesto de que de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas hayan identificado amenazas que consideren como significativas para su independencia, deberán establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo las citadas amenazas.

A estos efectos, se tendrán en consideración las medidas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tanto a nivel de organización interna como de trabajo de auditoría, así como las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.

En todo caso, las medidas de salvaguarda que se apliquen deberán guardar relación, adecuación y proporción con la naturaleza del factor, interés, relación o circunstancia que origina la amenaza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.

Las medidas de salvaguarda podrán consistir en prohibiciones, restricciones o limitaciones y otras políticas y procedimientos, o una combinación de ellas.

3. En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas o no reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3.

A estos efectos, se entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurran en relación con la entidad auditada y el trabajo de auditoría en concreto, se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida su independencia del auditor.

Artículo 42. *Documentación.*

1. Para cada trabajo de auditoría de cuentas, antes de la emisión del informe de auditoría, deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas y el

análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia.

2. Dichas obligaciones también existirán en el supuesto del artículo 41.1, en el que los auditores de cuentas deberán documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos aplicados y evaluaciones efectuadas que soporten la conclusión alcanzada a este respecto.

En ningún caso, la mera referencia al juicio profesional o a la conclusión alcanzada se entenderá como justificativa de la aplicación de los procedimientos y medidas exigidas en este capítulo.

Sección 2.ª Incompatibilidades

Subsección 1.ª Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales

Artículo 43. *Desempeño de cargos.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).1.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) La condición de miembro del órgano de administración de la entidad auditada incluye también la del órgano equivalente que tenga atribuida la gestión o representación de la entidad auditada, de conformidad con las normas aplicables según su naturaleza jurídica. Asimismo incluye a quién es secretario de dicho órgano de administración.

b) La condición de directivo concurre en quién, cualquiera que sea el vínculo contractual con la entidad, ejerce funciones de dirección, al ostentar autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada, de su comisión ejecutiva o de su consejero delegado o posición u órgano equivalente.

c) El puesto de empleo concurre en quién preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, según la legislación laboral.

d) La condición de responsable del área económica financiera concurre en quien, cualquiera que sea su vinculación contractual o cargo en la entidad, ejerza la responsabilidad en relación con la gestión, dirección o supervisión de dicha área.

e) La función de supervisión o control interno la ejerce quien tenga atribuidas facultades para orientar, determinar el alcance y diseño de los procedimientos, recomendar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo contractual que tenga con dicha entidad.

Artículo 44. *Interés significativo directo.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por interés significativo directo el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas.

En todo caso, se entenderá por interés significativo directo el que resulte de las siguientes circunstancias:

a) La posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a esta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 45.2.

b) La concesión, mantenimiento o garantía de préstamos a la entidad auditada, así como la aceptación o mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, siempre que se refiera a un importe que resulte significativo.

No se considerará causa de incompatibilidad, la realización de estas operaciones de volumen significativo sobre aceptación, mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, cuando se realicen con entidades financieras, en condiciones normales de mercado e independencia mutua y siguiendo los procedimientos habituales para su concesión.

A los efectos de lo establecido en este apartado se considerará significativo cuando concurra la circunstancia prevista en el artículo 45.2.a) sobre instrumentos financieros significativos.

En todo caso, el auditor de cuentas deberá valorar la incidencia de su endeudamiento y si representa un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.

c) El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes, salvo que se refiera a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.

Se entenderá incluida en las relaciones a que se refiere el párrafo anterior, la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.

A los efectos de lo establecido en este apartado, se entiende que tiene un valor significativo cuando en los honorarios de la relación comercial concurran las circunstancias contempladas en el artículo 52, así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

Cuando se trata de una relación empresarial por actividades profesionales, se entenderá que tiene un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.

d) La cesión o intercambio de personal clave, que desempeñe funciones con efecto significativo en la información económico-financiera de cualquiera de las dos entidades, en los términos establecidos en el artículo 52.

Artículo 45. *Instrumentos financieros.*

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 16.1.a).2.º y 16.1.a).3.º, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por instrumentos financieros:

a) La participación o el compromiso de tenencia de participación o instrumentos de patrimonio en la entidad auditada o de una vinculada a esta.

b) La tenencia o el compromiso de tenencia de valores representativos de deuda emitidos por la entidad auditada o de una vinculada a esta.

c) La aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada o de una vinculada a esta.

d) La titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados.

e) Los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse.

2. En todo caso, y a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1.a).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que el instrumento financiero es significativo cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

b) Cuando alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5 por ciento del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada.

A los efectos de su cómputo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

c) Aunque no se alcance el porcentaje previsto en la letra b), cuando, como consecuencia de dicho instrumento, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o al auditor de cuentas, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Artículo 46. *Obsequios o favores.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 16.1.a).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que los obsequios o favores tienen un valor insignificante cuando, evaluando los hechos y circunstancias concurrentes en cada caso, pudiera concluirse que, atendiendo a su naturaleza y valor resulten de escasa importancia cuantitativa, se produzcan en el curso normal de la auditoría y no influyan ni tengan intención de influir en la objetividad y decisiones del auditor.

Los auditores de cuentas deberán establecer en el código de conducta al que se refiere el artículo 67.2.b), la política de obsequios y favores que permita cumplir con lo establecido en el artículo 16.1.a).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como los procedimientos para su divulgación.

Subsección 2.ª Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados

Artículo 47. *Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o de estados financieros.*

En los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b).1.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entienden incluidos, en todo caso, cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados registros, estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos, e independientemente de que se asuma o no por la entidad auditada la responsabilidad en su realización o preparación.

Lo establecido en este apartado no impedirá las necesarias comunicaciones que, en su caso, el auditor de cuentas debe realizar a los responsables de la entidad auditada en el desarrollo de un trabajo de auditoría, en relación con las incorrecciones detectadas y la adecuada aplicación de la normativa contable, de conformidad con lo requerido por las normas de auditoría de cuentas.

Artículo 48. *Servicios de valoración.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.b.2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) Los servicios de valoración consisten en la fijación o asignación de un valor económico a un activo o pasivo, un conjunto de activos o pasivos, un compromiso, un negocio o a una actividad empresarial en su conjunto, mediante la asunción de hipótesis o supuestos y la aplicación de métodos o técnicas, o la combinación de ambas, con respecto a acontecimientos futuros.

Se entenderán incluidos aquellos servicios en los que los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, aun cuando estas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes.

b) Se entenderá que los servicios de valoración no tienen efecto directo en los estados financieros auditados cuando no hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, pasivo o un conjunto cualquiera de estos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

c) Se entenderá que los servicios de valoración tienen un efecto de poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otros servicios, en los estados financieros auditados, cuando en el valor asignado o atribuido no concurran las circunstancias contempladas en el artículo 52.

d) A efectos del cumplimiento del requisito de documentación del artículo 16.1.b 2.º ii) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se deberá incluir, al menos, el valor fijado o asignado como resultado del servicio de valoración, los criterios, hipótesis y datos utilizados para alcanzar dicho valor y la estimación del efecto en los estados financieros en términos de importancia relativa.

Artículo 49. *Servicios de auditoría interna.*

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).3.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas deberá dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración, decisión y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna, así como de que el auditor de cuentas no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de los servicios de auditoría interna.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la revisión por parte del auditor de cuentas de los resultados proporcionados por la auditoría interna de la entidad a los efectos del trabajo de auditoría de cuentas, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 50. *Servicios de abogacía.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.b).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) Se entenderá que dos Consejos de Administración no son diferentes cuando existe coincidencia en la mayoría de sus miembros. En el caso de que los dos Consejos de Administración estén formados por un número par de miembros no se considerarán diferentes cuando, al menos, la mitad de los miembros de uno de ellos constituya la mitad del otro Consejo.

b) Se entiende que los servicios versan sobre cuestiones que pueden tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al ejercicio auditado, cuando concurran las circunstancias contempladas en el artículo 52.

Artículo 51. *Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos.*

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).5.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas deberá dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y mantenimiento del sistema global de control interno, o de que el servicio se prestará siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, constando igualmente que esta asume la responsabilidad del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto, y del funcionamiento de dicho sistema.

De igual modo deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en el caso de prestarse los servicios a que se refiere este apartado.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la evaluación o revisión de los procedimientos del control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera diseñados o implantados por la entidad auditada o un tercero o de los controles internos, o del diseño o funcionamiento de los sistemas informáticos de la información financiera de la entidad auditada realizado con motivo del trabajo de auditoría, de la que pudiera resultar la propuesta de recomendaciones a la dirección de la entidad auditada de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Subsección 3.ª Normas comunes

Artículo 52. *Importancia relativa e incidencia significativa.*

A los efectos de lo establecido en la sección 2.ª del capítulo III y de la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de este capítulo, se entiende que una situación o servicio tiene incidencia significativa o no tiene un efecto de poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otras situaciones o servicios, cuando concurran cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Los intereses, valores asignados, cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de las referidas cuentas anuales u otros estados financieros para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

b) Los intereses, valores asignados o cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen de forma directa o indirecta, el parámetro, entre los que se indican a continuación, que sea más representativo en función de las circunstancias que concurran en la entidad auditada, que figuren en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades contemplado en el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

1.º El 3 por ciento del activo total.
2.º El 5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Sección 3.ª Particularidades de las normas de extensiones

Artículo 53. *Elaboración de información significativa.*

A los efectos de lo establecido en los artículos 18.2.a).2.º y 20.2.a).1.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que un puesto de empleo o cargo de directivo, afecta a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables auditados, cuando las cifras o datos correspondientes a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha información superen los niveles o cifras de importancia relativa fijadas por el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de los referidos estados o documentos para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría, y en todo caso, cuando supere el 3% del activo total o el 5% del importe neto de la cifra de negocios que figuren en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades contemplado en el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 54. *Incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros.*

1. En aquellos casos en que la posesión de instrumentos financieros no suponga causa de incompatibilidad, la realización de operaciones con dichos instrumentos financieros de la entidad auditada o sus vinculadas no generará situación de incompatibilidad. A estos efectos, las operaciones realizadas en cada ejercicio durante el periodo de vigencia al que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán tenerse en cuenta de forma acumulada por volumen de transacciones.

2. A los efectos de lo establecido en los artículos 18 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que los instrumentos financieros son significativos o el volumen de operaciones realizado sobre estos instrumentos es significativo cuando concurra cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2.

A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.b) y 18.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que los instrumentos financieros son muy significativos o el volumen de operaciones realizado sobre estos instrumentos es muy significativo cuando concurriendo cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2, estas superen el doble del porcentaje que allí se establece.

Artículo 55. *Carácter significativo de una entidad vinculada por relación de control o influencia significativa en términos de importancia relativa.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.a).3.º, en el artículo 18.2.b).2.º, en el artículo 18.2.c).1.º, en el artículo 18.2.d), en el artículo 19.2.a), en el artículo 19.2.b).1.º, en el artículo 19.2.c).1.º, en el artículo 19.2.e), y en el artículo 20.1, párrafo tercero de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de este capítulo, se entiende que una entidad vinculada por una relación de control o influencia significativa a la entidad auditada es significativa para esta, en términos de importancia relativa, cuando las cifras o información que correspondiera a la participación, control o poder de intervención que tiene la entidad auditada en aquella

entidad superan las cifras o niveles de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de la entidad auditada para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 56. *Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas.*

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se presume que participan o tienen capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo pudiendo influir directamente en su valoración y resultado final, las siguientes personas:

a) Las que participan directamente y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado, y, en todo caso, las que tengan asignadas las competencias de supervisión y revisión del trabajo de auditoría.

b) Quienes sean profesionales de otras disciplinas y participan en el trabajo de auditoría como expertos, aunque no formen parte de la organización del auditor de cuentas.

c) Las personas con responsabilidad en la revisión del control de calidad del trabajo de auditoría, formen o no parte de la organización del auditor de cuentas.

d) En sociedades de auditoría, adicionalmente, quienes tengan capacidad para influir directamente en la valoración y en las conclusiones alcanzadas en el trabajo.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.1.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá en todo caso que están vinculados los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría en cuyo nombre se ha emitido el informe de auditoría, así como los auditores de cuentas que estuvieran designados en la sociedad para emitir informes de auditoría en su nombre.

Asimismo, se considerará que otras sociedades de auditoría se encuentran vinculadas directa o indirectamente al auditor de cuentas cuando concurran las relaciones y situaciones a que se refiere el artículo 8.4, así como cuando tengan socios comunes, aunque no exista participación directa entre ellas.

3. Las personas a que se refiere el artículo 19.1.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son aquellas que estén asignadas a un concreto trabajo de auditoría para su realización o que intervengan o ejerzan funciones en el seguimiento del sistema de control de calidad.

Artículo 57. *Relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.2.a).2.º, en el artículo 19.2.e).2.º, en el artículo 20.2.a).2.º, en el artículo 20.2.b) y en el artículo 20.2.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existe incompatibilidad cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o de la red a que pertenece, se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del alcanzado de no haber existido relaciones o lazos próximos entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y aquellas personas a que se refieren el artículo 19.1, letras c) y d), y el artículo 20.1 de la citada Ley en los que concurren dichas relaciones.

En todo caso, se entiende que concurren esas relaciones o lazos próximos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre las citadas personas:

a) Cuando, no perteneciendo a la misma sociedad de auditoría, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, de forma no aislada.

b) Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de cuatro socios o auditores designados para firmar informes de auditoría en su nombre.

c) Cuando, perteneciendo o estando vinculados a una misma sociedad de auditoría, presten servicios, de forma permanente, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.

d) Cuando pertenezcan a una misma red en la que el número de socios y auditores de cuentas designados en conjunto sea inferior a cuatro.

Artículo 58. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor de cuentas.*

A efectos de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las personas y entidades de la red del auditor de cuentas, distintas a las comprendidas en el artículo 19.1 de dicha ley, que podrán originar a estos una situación de incompatibilidad, se limitarán a las siguientes:

a) Las entidades de la red.

b) Quienes tengan la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general en una entidad de las referidas en la letra anterior.

c) Quienes, distintos de los anteriores, tuvieran una posición en relación con la propiedad, toma de decisiones, gestión, representación o asunción de responsabilidades en las entidades referidas en la letra a), similar o muy cercana a la ostentada por las personas descritas en la letra b) anterior.

Artículo 59. *Condiciones de eliminación del instrumento financiero.*

1. No existirá una situación de incompatibilidad derivada de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros si se deshacen, liquidan o se efectúan con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.

2. A efectos de lo establecido en el artículo 21.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por circunstancias sobrevenidas ajenas a la voluntad o control del auditor de cuentas la adquisición de instrumentos financieros con ocasión de transmisiones mortis causa, o las derivadas de nuevas situaciones familiares, de reasignación de trabajos o de nuevas funciones.

3. Las actuaciones del auditor de cuentas relativas a la resolución de las causas de incompatibilidad derivadas de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros, en los supuestos a que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán quedar documentadas en los papeles de trabajo del auditor.

En estos supuestos deberán adoptarse medidas específicas de salvaguarda sobre las actuaciones realizadas por las personas afectadas por los intereses financieros a que se refiere este apartado.

Sección 4.ª Contratación y prórroga

Artículo 60. *Prórroga y rescisión.*

1. A los efectos de hacer constar que el contrato de auditoría queda tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada deberá comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio social, mediante la presentación del acuerdo o certificado suscrito a este respecto, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

2. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría por el auditor. En todo caso, se entenderá por justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

3. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, la comunicación de tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil correspondiente se hará en un plazo de diez días hábiles desde que se haya producido. En dicha comunicación deberán figurar de forma expresa las causas que han motivado la rescisión del contrato o revocación del nombramiento.

En el caso de auditorías no obligatorias no será necesario realizar tales comunicaciones, salvo que el nombramiento de auditor se encuentre inscrito en el Registro Mercantil

correspondiente al domicilio social de la entidad, en cuyo caso deberá remitirse la comunicación únicamente a dicho Registro.

Artículo 61. *Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría y durante su realización.*

1. Se entenderá por interés financiero significativo directo o indirecto en la entidad auditada que se prohíbe en el artículo 23.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la posesión de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 45.

A estos efectos, el interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas o las personas afectadas tienen cualesquiera de los intereses financieros a que se refiere el párrafo anterior en entidades, distintas de la auditada, que tengan, a su vez, uno de aquellos intereses financieros en la entidad auditada o en entidades en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 23.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que tienen responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y pueden influir directamente en su valoración y resultado final las personas a que se refiere el artículo 56.1.a).

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 23.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de estos, cuando concurran o hubiesen concurrido cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 57.

4. Lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será aplicable a cualquiera de las personas previstas en sus apartados 1 y 2, cuando, no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, se desvinculen del auditor de cuentas, y sin perjuicio de la aplicación del régimen de incompatibilidades previsto en los artículos 16 y siguientes de dicha ley.

Sección 5.ª Honorarios

Artículo 62. *Honorarios.*

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

2. A tal efecto, el esfuerzo de auditoría estará determinado en cada trabajo de auditoría por el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización, por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado.

3. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría de cuentas ya sean referidos al mismo ejercicio o a ejercicios sucesivos, por el mismo auditor de cuentas, únicamente podrán modificarse si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial. En el caso de que se modificaran los honorarios inicialmente estimados, deberá documentarse en el archivo de auditoría las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las condiciones de la realización de auditoría que en ningún caso comprometan la aplicación de lo exigido en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 63. *Dependencia financiera y económica.*

1. El auditor de cuentas no podrá percibir honorarios por la prestación de servicios, tanto de auditoría como distintos a estos, por una cuantía que en su conjunto pueda dar lugar a crear, en los términos establecidos en el artículo 64, una dependencia financiera con la entidad auditada.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 24.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los honorarios a percibir por servicios de auditoría no podrán incluir la prestación de servicios adicionales distintos de los de auditoría de cuentas tanto por los auditores de cuentas como

por las personas o entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a la entidad auditada o a las entidades vinculadas con estas por relación de control.

Lo anteriormente señalado será igualmente de aplicación a los procesos de licitación o selección de auditores.

Artículo 64. *Causas de abstención por honorarios percibidos.*

1. A efectos de determinar el porcentaje de concentración de honorarios a que se refiere el artículo 25.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que define la dependencia financiera, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En relación con cada ejercicio económico se obtendrá el porcentaje que representan los honorarios anuales devengados por la prestación del servicio de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada sobre los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas. A tal efecto, deberán figurar:

1.º En el numerador, el importe de los honorarios anuales por los servicios de auditoría y distintos a estos procedentes de la entidad auditada, de conformidad con el principio de devengo contenido en el marco normativo de información financiera aplicable.

2.º En el denominador, el importe del total de ingresos anuales, que se corresponderá, en el caso de auditores de cuentas, con los ingresos íntegros derivados de las actividades económicas y demás rendimientos procedentes del trabajo o de servicios, y, en el caso de sociedades de auditoría, con el importe neto de la cifra de negocios que deba figurar en sus cuentas anuales.

b) Cuando el porcentaje así obtenido supere el 30 por ciento durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, el auditor de cuentas deberá abstenerse de realizar la auditoría correspondiente al ejercicio siguiente al tercero consecutivo en que esta circunstancia se produzca.

2. En relación con la determinación del porcentaje de concentración a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se seguirán las mismas reglas que las establecidas en el apartado 1, pero referidas:

a) En el numerador, a los honorarios devengados por la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas y de quienes formen parte de su red.

b) En el denominador, a los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas y quienes formen parte de su red.

3. No obstante lo dispuesto en los dos apartados anteriores, el porcentaje de concentración en ambos casos será del 40 por ciento durante tres años consecutivos en el supuesto de que dicho porcentaje para una entidad auditada, que no sea de interés público, se hubiera visto incrementado por encima del 30 por ciento como consecuencia de que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) El auditor de cuentas hubiera tenido que abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una o varias entidades por incurrir en el porcentaje a que se refiere el artículo 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) La finalización o aceptación de un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad relevante. A estos efectos, se entiende que un trabajo es relevante cuando los honorarios de auditoría correspondientes a dicho trabajo representen al menos el 30 por ciento de la cifra del importe total anual de los honorarios por servicios de auditoría del auditor.

4. Los tres primeros años naturales o ejercicios sociales anuales, según se trate de auditores de cuentas o sociedades de auditoría, a partir del inicio del ejercicio de la actividad mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación de ejerciente en el caso de auditor de cuentas persona física, no computarán a efectos de lo previsto en este artículo.

5. En el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas a que se refiere el artículo 25.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los porcentajes de concentración establecidos en los apartados 1 y 2 serán del 35 por ciento.

A estos efectos, se entenderá por sociedades de auditoría pequeñas, aquellas que cumplan las condiciones de entidades pequeñas según los parámetros del artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

CAPÍTULO III

Garantía financiera

Artículo 65. *Garantía financiera.*

1. A efectos de la garantía financiera a que se refiere el artículo 27 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en el caso de constituirse mediante aval, este tendrá que ser prestado por entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital y del Banco de España.

La garantía financiera constituida deberá ser suficiente y, en su caso, actualizarse para responder en cada momento, al menos, por el límite exigido en los apartados 2 y 3 siguientes, y deberá mantenerse durante el plazo en el que pueda ejercitarse la acción de responsabilidad.

Tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2, 3 y 4 siguientes, el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas pudieran causar, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones adquiridas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen antes de que se extinga la acción de responsabilidad por prescripción.

En el caso de cese de la actividad de auditoría de cuentas, los auditores de cuentas deberán mantener la garantía financiera constituida hasta que se extinga la acción por prescripción de responsabilidad, pudiendo solicitarse la cancelación de esta una vez transcurrido dicho plazo.

2. La garantía financiera para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas autorizadas para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España será de 500.000 euros.

Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría españolas, se multiplicará por cada uno de los socios de esta, sean o no auditores de cuentas, y de los auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, distintos de los socios, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

En el caso de sociedades de auditoría autorizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, la cuantía mínima referida en el párrafo anterior se calculará tomando como referencia exclusivamente el número de auditores de cuentas principales responsables inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes.

En el caso de auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría a que se refieren los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán constituir la garantía financiera que permita el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades y demás entidades de auditoría pudieran causar. Esta garantía financiera deberá establecerse por la cuantía que, en cada caso, permita el resarcimiento de los daños que pudieran causar a terceros como consecuencia del informe emitido. La cuantía de esta garantía será, para cada uno de los informes de auditoría emitidos respecto a las cuentas de las entidades a que se refiere el artículo 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la mitad de la inicial que corresponda a un auditor de cuentas autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, cantidad que se mantendrá por cada ejercicio respecto al cual se emite el correspondiente informe con validez en España.

3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la garantía financiera mínima a que se refieren los tres primeros párrafos del apartado anterior se incrementará en el 30 por ciento de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha garantía financiera mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior, desarrollada en España.

4. En el caso de que la garantía financiera se constituya mediante una póliza de seguro de responsabilidad civil o de caución, individual o colectiva, en cuyo caso se aportará el correspondiente certificado individual de seguro, esta deberá cubrir específicamente la responsabilidad civil tal y como se define en el artículo 26 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en los términos y condiciones establecidos en este artículo.

La cobertura debe realizarse de forma individualizada para cada auditor de cuentas y para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, sin que sean admisibles cláusulas que determinen una cobertura inferior al límite que resulte de aplicación de los apartados 2 y 3 anteriores para cada siniestro con independencia de que de forma conjunta se cubra dicho límite.

5. Todos los auditores de cuentas que puedan ejercer la actividad de auditoría de cuentas o que emitan informes que tengan validez en España deberán justificar anualmente la vigencia y suficiencia de la garantía financiera constituida en el plazo a que se refiere el artículo 89. Esta justificación se podrá realizar mediante certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro o del tercer país de origen. En el caso de que la garantía financiera no alcanzase los límites mencionados deberá ser completada mediante la constitución de garantía financiera adicional.

Asimismo, deberán comunicar cualquier circunstancia que produzca la extinción, pérdida o la reducción de la eficacia de la garantía financiera, así como cualquier modificación introducida en los términos inicialmente pactados, en el plazo de quince días hábiles a contar desde que acaeciera dicha circunstancia.

A los efectos de verificar la vigencia o suficiencia de la garantía financiera, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas.

6. La insuficiencia de la garantía financiera, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o su falta de vigencia, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y conllevará la adscripción a la situación de no ejerciente para las personas físicas y la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para las sociedades, una vez transcurridos los tres meses desde que se produjo tal circunstancia o el plazo para efectuar la subsanación requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de la infracción que, en su caso, pudiera cometerse conforme a lo previsto en el artículo 72.j) de dicha ley.

7. La cuantía y forma de la fianza a que se refiere el presente artículo podrá ser modificada mediante Orden del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

CAPÍTULO IV

Organización interna

Artículo 66. *Organización interna de los auditores de cuentas.*

1. Los auditores de cuentas deberán disponer de una organización interna adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable que será formalizada por escrito. En el caso de las sociedades será aprobada por su órgano competente. Esta organización presentará una clara asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos los niveles necesarios para el cumplimiento de la normativa aplicable y permitirá la coordinación de su personal y de las personas y entidades que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, debiendo disponer de mecanismos para la difusión de los procedimientos aplicables internamente.

Esta organización interna incluirá procedimientos administrativos contables y procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos significativos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, así como el sistema de control de calidad interno.

La organización interna será proporcionada a la dimensión del auditor de cuentas, la naturaleza y la complejidad de los trabajos de auditoría que realice.

2. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de este Instituto, se podrán desarrollar los criterios, políticas y

procedimientos a los que debe ajustarse la organización interna a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. Los procedimientos administrativos contables deben asegurar razonablemente el cumplimiento apropiado de lo establecido en el marco normativo de información financiera aplicable al auditor de cuentas y deben permitir la obtención de información, agregada y detallada, para la identificación tanto de las personas, físicas o jurídicas, o de las entidades, con las que realicen operaciones o transacciones, como de la naturaleza y los honorarios relativos a las mismas, de forma separada, por una parte, para la actividad de auditoría de cuentas y, por otra, para el resto de servicios o actividades. Estos procedimientos administrativos posibilitarán la conciliación apropiada y oportuna de dicha información detallada y agregada con los libros y registros obligatorios para empresarios individuales y profesionales de acuerdo con la normativa mercantil y fiscal, así como con la declarada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de conformidad con el artículo 89.

4. Los procedimientos administrativos relativos a la identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de la auditoría de cuentas incluirán los relativos al control y la protección de los sistemas informáticos, al tratamiento de datos personales, así como, en el caso de los auditores de entidades de interés público, aquellos que permitan asegurar la continuidad y regularidad de la actividad de auditoría de cuentas, que incluirán la realización de evaluaciones cualitativas y cuantitativas sobre los posibles impactos, tanto de factores internos como externos, en dicha continuidad. Asimismo, se diseñarán e implementarán planes de contingencias y de continuidad, que formarán parte del marco de gestión de riesgos de los auditores de cuentas y que serán objeto de revisión periódica al menos anualmente.

Artículo 67. *Sistema de control de calidad interno.*

1. El sistema de control de calidad interno al que se refiere el artículo 66 tiene por objeto asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y la emisión de informes de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en este reglamento y en las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso, al personal de las entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, y contemplará, como mínimo, los elementos previstos en las normas de control de calidad interno.

2. Las normas de control de calidad interno regularán, al menos, el siguiente contenido:

a) Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría.

En todo caso, el responsable último del sistema de control de calidad será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor ejerciente, con la autoridad e independencia suficiente para el ejercicio de las responsabilidades.

El responsable del seguimiento interno del sistema de control de calidad ejercerá sus funciones con independencia funcional y ausencia de conflicto de interés.

Dichas responsabilidades deberán asegurar la promoción y atención prioritaria de una cultura interna de calidad en la realización de los trabajos de auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

b) Ética e independencia.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan, incluidos en un código de conducta basado en los principios de ética definidos en el artículo 3, deberán ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables.

c) Revisiones de control de calidad.

El revisor de control de calidad del encargo será un auditor en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría de cuentas objeto de revisión.

d) Políticas retributivas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 28.2.b) 2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las políticas retributivas deberán ofrecer suficientes incentivos al rendimiento para asegurar que la calidad de la auditoría de cuentas sea el objetivo primordial.

La evaluación del rendimiento y las remuneraciones deberán documentarse de forma individual y con el detalle necesario para evidenciar los criterios utilizados y la correlación entre dicha evaluación y la remuneración.

e) Actividades externalizadas.

Las políticas y procedimientos para asegurar la responsabilidad plena de las actividades externalizadas a que se refiere el artículo 28.2.b).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su sujeción al sistema de control de calidad interno.

Las políticas deberán incluir los procedimientos de comunicación y los requerimientos de documentación en los papeles de trabajo de las instrucciones emitidas por los responsables del equipo de auditoría en las que se incluya el detalle de los procedimientos a externalizar.

Los acuerdos de externalización no podrán impedir las facultades de supervisión referidas en el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

f) Seguimiento.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan irán dirigidos a revisar la eficacia del sistema de control de calidad interno.

Dichos objetivos y requerimientos asegurarán que el responsable de seguimiento tenga la experiencia y competencias necesarias; que se realice, al menos, una evaluación anual del sistema de control de calidad interno, de forma objetiva y libre de conflictos de intereses, de acuerdo con criterios de riesgo e imprevisibilidad y que se establezcan políticas y procedimientos relacionados con la evaluación continuada, la frecuencia mínima de las evaluaciones a realizar, los criterios de selección de las muestras y el tratamiento de las deficiencias en su caso detectadas, mediante el establecimiento de medidas correctoras y la revisión de su efectiva implementación.

g) Archivo.

Las políticas y procedimientos que aseguren, para cada trabajo de auditoría de cuentas, la elaboración y mantenimiento de un archivo electrónico de auditoría que cumpla con lo previsto en el artículo 69.

Artículo 68. *Proporcionalidad y requisitos simplificados.*

1. Las normas a que se refieren los artículos 66 y 67 establecerán que la organización interna y su documentación justificativa sean proporcionados a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría.

2. Adicionalmente, las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en los auditores de cuentas que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión.

3. No obstante todo lo anterior, los auditores de cuentas deberán asegurar razonablemente la consecución de los fines previstos en este capítulo, incluso cuando externalicen los procedimientos de control de calidad que, en su caso, prevean las normas de control de calidad. La menor formalidad permitida no eximirá de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos.

Artículo 69. *Archivo de auditoría y documentación del trabajo.*

1. El archivo de auditoría deberá comprender para cada trabajo, al menos, la siguiente documentación:

a) La correspondiente a la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad aplicables al trabajo.

b) La documentación completa soporte de cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que contengan un registro del trabajo realizado por el auditor, la información utilizada y las decisiones tomadas que han servido de base para la emisión del informe de auditoría, así como evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, los papeles de trabajo deberán incluir y reflejar:

1.º Los criterios y consideraciones empleados para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección.

2.º La naturaleza, el momento de realización y la extensión de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor para responder a los citados riesgos identificados.

3.º Cuando en la realización del trabajo se utilicen técnicas de muestreo, el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, criterios y métodos tenidos en cuenta para seleccionar las muestras, los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar y los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, los procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría.

4.º Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones, así como la evidencia suficiente y adecuada de su aplicación.

5.º La evidencia de la revisión del trabajo realizada por los miembros con más experiencia del equipo del encargo y los principales auditores responsables del trabajo de auditoría, incluyendo al auditor firmante del informe de auditoría.

En cualquier caso, los papeles de trabajo a los que se refiere esta letra b) deberán ser lo suficientemente detallados para que, una vez obtenida la documentación base utilizada en los procedimientos de auditoría, los mismos pudieran, en su caso, ser re-ejecutados.

Toda la documentación referida en este apartado deberá compilarse en formato archivo electrónico, con las debidas medidas de seguridad que garanticen su autenticidad.

No podrá considerarse que constituya evidencia del trabajo de auditoría realizado la documentación o información no incluida en el citado archivo.

2. En ningún caso podrá modificarse el archivo como consecuencia de la revisión interna o externa del trabajo de auditoría realizada con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

3. Una vez compilado el archivo, en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o de hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a la referida fecha que requieran la aplicación de procedimientos de auditoría o en aquellas situaciones en las que con motivo de un plan de subsanación sea necesario incluir documentación adicional, el auditor deberá disponer de políticas y procedimientos que permitan generar a partir del archivo compilado, un archivo complementario en el que deberá quedar documentado quien autoriza el cambio en el archivo complementario respecto al compilado, los motivos y fecha del cambio y la documentación modificada con el objeto de que cualquier tercero pueda realizar un adecuado seguimiento de las modificaciones.

Artículo 70. *Registro de infracciones.*

En el registro de infracciones al que se refiere el artículo 29.3 a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirán, al menos, las infracciones graves o muy graves declaradas mediante resolución firme en vía administrativa por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 71. *Registro de entidades auditadas.*

En relación con el registro de entidades auditadas al que se refiere el artículo 29.3 c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en los que se audite a un grupo y a entidades que pertenecen al mismo, la información deberá indicar expresamente las entidades auditadas que forman parte del grupo.

CAPÍTULO V

Deberes de custodia y secreto

Artículo 72. *Deber de conservación y custodia.*

1. Respecto a la obligación de conservación y custodia a que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo de cinco años se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

2. Durante los plazos de conservación y custodia los auditores de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación, información, archivos y registros. Para ello, los auditores de cuentas deberán disponer de sistemas informáticos que cuenten con controles, que aseguren la custodia, integridad y recuperación de la información, que permitan emplear la diligencia debida que sea necesaria para reducir el riesgo de deterioro o pérdida, garantizar la accesibilidad y autorización restringida para su acceso, debiendo permitir una identificación única del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación. Estos controles serán implementados eficazmente para que no sea posible la modificación de los archivos de cada trabajo de auditoría una vez transcurrido el plazo máximo de compilación, para que quede constancia de las acciones realizadas sobre dichos archivos y se reduzca el riesgo de deterioro o pérdida.

A estos efectos, deberán realizarse de forma rutinaria copias de seguridad en formato informático en el momento de su creación, cuando se produzcan modificaciones y, en caso de no haberlas, al menos, una vez al año.

3. La obligación a que se refiere este artículo también será de aplicación a los auditores de cuentas que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. La pérdida o deterioro de la documentación a la que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como sus razones, deberán ser comunicadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días hábiles, a contar desde el momento en que se produjo o se tuvo conocimiento del hecho.

Artículo 73. *Deber de secreto.*

El deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas, formen parte o no de su organización interna, o que hayan tenido conocimiento de la información relativa a dicha actividad.

Esta obligación de secreto se mantendrá incluso una vez que se hayan dado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, así como los socios de esta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas por parte de las personas que intervinieron en la realización de la actividad de auditoría.

Artículo 74. *Protección de datos de carácter personal.*

El tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y garantía de los derechos digitales y sus disposiciones de desarrollo. A estos efectos, el tratamiento de los datos debe ser proporcional al objetivo perseguido, respetar en lo esencial el derecho a la protección de datos para lo cual deben establecerse medidas adecuadas y específicas para proteger los

intereses y derechos fundamentales del interesado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.2 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

En el supuesto en que los auditores de cuentas externalizasen las actividades de auditoría, los procedimientos de control de calidad o los servicios de conservación y custodia de la documentación, deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y garantía de los derechos digitales.

CAPÍTULO VI

De la auditoría de entidades de interés público

Sección 1.ª Del ámbito de aplicación

Artículo 75. *Ámbito de aplicación.*

A los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en este reglamento de acuerdo con las particularidades establecidas en este capítulo.

Sección 2.ª De los informes

Artículo 76. *Informe adicional a la Comisión de Auditoría.*

1. La obligación recogida en el artículo 36 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de emitir un informe adicional al de auditoría de cuentas para su remisión a la Comisión de Auditoría, será aplicable únicamente a las auditorías de las cuentas anuales.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 36.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el plazo para la remisión del informe adicional para la Comisión de Auditoría por los auditores de cuentas a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas será de un máximo de tres días hábiles desde la recepción de la solicitud efectuada por aquellas.

Artículo 77. *Informe de transparencia.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 37.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirá en el volumen total de ingresos de servicios de auditoría, los correspondientes a las auditorías de cuentas anuales, consolidadas y de otros estados financieros, especificando los que correspondan de forma agregada a entidades de interés público.

A efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37.1.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se detallará, en relación con cada entidad de interés público de forma separada, los ingresos correspondientes por servicios de auditoría de cuentas anuales y consolidadas, otros servicios de auditoría y servicios distintos a los de auditoría prestados a dichas entidades por el auditor de cuentas.

2. Las comunicaciones a las que se refiere el artículo 37, apartados 2 y 3, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se harán por escrito y en el plazo de diez días hábiles, a contar desde la publicación o actualización del informe de transparencia.

Artículo 78. *Informe a las autoridades nacionales supervisoras.*

A efectos de lo establecido en el artículo 38 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el plazo para la remisión por los auditores de cuentas a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas de la información prevista en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, será de un máximo de tres días hábiles desde que tuviera conocimiento de las circunstancias que pudieran dar lugar a las situaciones previstas en dicho artículo y, en el caso de estar incluida en el ámbito de supervisión de más

de una autoridad nacional supervisora de conformidad con su normativa de aplicación, deberá comunicarse a todas ellas.

Sección 3.ª Independencia

Artículo 79. *Régimen aplicable.*

A efectos de lo dispuesto en el régimen de independencia regulado en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación lo establecido en el capítulo II del título II de este reglamento y en esta sección, con las siguientes particularidades:

a) Las causas de incompatibilidad y situaciones que comprometen la independencia del auditor en todo caso, a que se refiere el artículo 37.1, letras a) y b), incluyen también las previstas en los artículos 39, 40 y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) El porcentaje del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada para considerar que un instrumento financiero es significativo, a que se refiere el artículo 45.2.b), será del 0,5 por ciento.

c) Los porcentajes fijados en el artículo 52, letra b), a efectos de determinar si una situación o servicio tiene un efecto de poca importancia relativa o incidencia significativa, se reducirán a la mitad.

d) Los porcentajes fijados en el artículo 53, a efectos de determinar la elaboración de información significativa medida en términos de importancia relativa, se reducirán a la mitad.

Artículo 80. *Obligaciones respecto a la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.*

1. Los auditores de cuentas de las entidades de interés público auditadas deberán:

a) Satisfacer los requerimientos de información que la Comisión de Auditoría solicite.

b) Examinar con la Comisión de Auditoría las amenazas a su independencia y las salvaguardas aplicadas en cada trabajo.

c) Recabar la autorización para prestar servicios no prohibidos que en su caso procedan o la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Remitir la declaración anual sobre su independencia, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales a los de auditoría de cualquier clase prestados y sus honorarios, de conformidad con lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4, letra e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Lo establecido en esta sección será de aplicación sin perjuicio de las obligaciones de comunicación contenidas en las normas de auditoría.

2. En el caso de que las entidades de interés público no cuenten con Comisión de Auditoría, los procedimientos y actuaciones a que se refiere este artículo deberán ser realizados por el auditor de cuentas con el órgano que tenga atribuidas y desempeñe funciones equivalentes a las asignadas a la Comisión de Auditoría.

Artículo 81. *Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.*

A los efectos de lo establecido en el artículo anterior, y sin perjuicio de lo dispuesto en las normas de auditoría, los auditores de cuentas deberán realizar las siguientes actuaciones en relación con la obligación de independencia.

Los auditores deberán comunicar a la Comisión de Auditoría aquellas situaciones o relaciones que puedan suponer amenaza a la independencia, para su examen por aquella. Asimismo, comunicarán a la Comisión de Auditoría la prestación de servicios distintos de auditoría a efectos de que esta pueda autorizar su prestación. Estas comunicaciones se efectuarán a los efectos de que la Comisión de Auditoría pueda emitir el informe a que se refiere el artículo 529 quaterdecies 4.f) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En dichas comunicaciones se deberá incluir información detallada, al menos, sobre:

a) La naturaleza y contexto en que se produce.
b) La condición, cargo o influencia en quién se produce.
c) Los intereses económicos derivados o retribución correspondiente.
d) La evaluación de la importancia que la amenaza genera respecto a la independencia.
e) La existencia de medidas que eliminan o reducen dichas amenazas a un nivel que no comprometa su independencia.
f) Cualquier otra información que sea requerida, en relación con el cumplimiento de la obligación de independencia, por la Comisión de Auditoría, incluida la referida:

1.º Al sistema de control de calidad interno que tienen establecido de conformidad con el artículo 28 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en materia de independencia.
2.º A las prácticas internas de rotación del socio de auditoría y de su personal.
3.º A las relaciones entre la entidad auditada y sus entidades vinculadas y el auditor de cuentas y su red, que conlleven la prestación de servicios distintos de auditoría o cualquier otro tipo de situación o relación.

Dichas comunicaciones se realizarán en tiempo y forma, de tal modo que permitan a la Comisión de Auditoría cumplir con sus funciones.

Artículo 82. *Proceso de selección de nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, antes de la presentación de las ofertas a las que se refiere el artículo 40.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán asegurarse, al menos, de lo siguiente:

a) Que disponen o puedan disponer de los recursos suficientes y apropiados, en términos de tiempo y personal disponible, para realizar el trabajo para el que presentan la oferta. La suficiencia de los recursos deberá abarcar la disposición de sistemas, recursos técnicos y especializados, incluida la disponibilidad de personal con capacidad y competencia necesaria en el tratamiento de cuestiones complejas en concordancia con la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de la entidad a auditar y del sector en el que opera. Todo ello se deberá documentar suficiente y adecuadamente.
En el caso de que el auditor de cuentas viniera prestando servicios de no auditoría permitidos, la prestación de estos servicios no podrá ser tenida en cuenta en la evaluación del proceso de selección.
b) A la fecha de la presentación de la oferta deberá haber analizado todas las posibles amenazas a la independencia y, en su caso, las medidas de salvaguarda necesarias que aseguren la independencia del auditor de cuentas para el primer ejercicio de auditoría, en el caso de ser elegido auditor de cuentas.

Artículo 83. *Prórroga.*

1. En el caso de que haya finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor de cuentas, la contratación conjunta de dicho auditor de cuentas con otro auditor de cuentas en el período adicional a que se refiere el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrá ir de uno hasta cuatro años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho período adicional, sin que resulte de aplicación al nuevo auditor nombrado el plazo mínimo de tres años previsto en el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con carácter general para la contratación inicial de los auditores de cuentas.
2. Una vez finalizado el período adicional de contratación conjunta, el nuevo auditor de cuentas con el que se contrató de forma simultánea para actuar conjuntamente podrá ser contratado individualmente hasta completar el periodo de contratación máximo de diez años, incluidas prórrogas. Expirado el período máximo de contratación de diez años, dicho auditor de cuentas podrá ser contratado conjuntamente con otro auditor de cuentas por el periodo adicional de hasta cuatro años a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 84. *Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar las rescisiones de contrato o revocación de nombramientos a la autoridad nacional supervisora de la entidad de

interés público en el plazo de quince días hábiles desde que se hubiesen producido, indicando las razones que la fundamentan.

Artículo 85. *Rotación interna.*

A efectos de lo previsto en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será obligatoria la rotación del auditor principal responsable o auditores principales responsables, a que se refiere el artículo 3.6.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran cinco años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas.

En tal caso, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Artículo 86. *Honorarios y transparencia.*

1. En el caso de sociedades de auditoría pequeñas o medianas, la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2, último párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá producirse antes de iniciar el trabajo de auditoría de cuentas del ejercicio afectado, y en todo caso antes de que finalice el ejercicio económico de la entidad auditada. A los efectos de esta autorización excepcional, la sociedad de auditoría deberá documentar todo el proceso seguido de evaluación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, así como del examen y comunicaciones practicados con la Comisión de Auditoría u órgano equivalente, incluidas la motivación y justificación de dicha autorización.

2. La sociedad de auditoría comunicará dicha autorización, junto con su motivación, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de cinco días hábiles desde la recepción de la autorización.

3. A efectos de lo establecido en este artículo se considerarán sociedades de auditoría medianas aquellas que cumplan las condiciones de entidades medianas según los parámetros del artículo 3.10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público

Artículo 87. *Estructura organizativa.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, deberá disponer de una estructura organizativa y una dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos de auditoría que realice de este tipo de entidades, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas.

2. En relación con cada trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público, adicionalmente a lo establecido en el artículo 42 de dicha ley, el auditor de cuentas deberá contar con mecanismos internos de control que garanticen que dispone, o tiene a su disposición, al menos, lo siguiente:

a) Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de entidades de interés público por haber participado como miembros del equipo de auditoría con capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría de cuentas, teniendo en cuenta la complejidad del trabajo de auditoría, la magnitud y naturaleza de la entidad y un amplio conocimiento de la actividad en la que opera la entidad.

b) Especialistas o departamentos técnicos que puedan prestar asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas, con capacidad, oportunidad y eficacia, para la realización de dicho trabajo.

c) Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades objeto de dicho trabajo, de acuerdo con la actividad de la entidad auditada, integrados dentro del equipo de auditoría, para dar respuesta apropiada y oportuna a las cuestiones que surjan como consecuencia de la revisión o supervisión de dicho trabajo.

d) Revisor o revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar el informe de auditoría a que se refiere el apartado a).

3. En el caso de actuación conjunta de auditoría, se exigirá antes de la aceptación del trabajo el cumplimento de estos requisitos, al menos, a uno de los auditores designados conjuntamente.

4. Cualquier modificación que afecte a las condiciones establecidas en este artículo para ser auditor de entidades de interés público deberá ser comunicada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de quince días hábiles desde que se haya producido.

TÍTULO III

Supervisión pública

CAPÍTULO I

Función supervisora

Sección 1.ª Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 88. *Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.*

1. El Comité de Auditoría de Cuentas estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien tendrá voto de calidad, y compuesto, junto con él, por trece vocales designados por el Ministro de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con la siguiente distribución:

a) A propuesta del Tribunal de Cuentas, un representante de dicho órgano.

b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.

c) A propuesta del Ministerio de Justicia, un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil.

d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.

e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicho organismo.

f) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

g) A propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, cuatro representantes de estas.

h) A propuesta de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, un abogado del Estado, adscrito a la Subsecretaría del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

i) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un catedrático de universidad y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

Actuará como secretario del Comité de Auditoría de Cuentas, con voz y sin voto, el Secretario General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El Presidente podrá invitar a las reuniones del Comité de Auditoría de Cuentas a expertos en la materia, cuando así lo considere oportuno.

2. El Consejo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por los siguientes vocales designados por el Ministro Asuntos Económicos y Transformación Digital de la siguiente forma:

a) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.

b) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha institución.

c) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

Además, un representante del Ministerio de Hacienda, a través de la Intervención General de la administración del Estado designado por el titular de dicho departamento, que asistirá a las reuniones con voz y sin voto.

Actuará como secretario del Consejo de Contabilidad, con voz y sin voto, el Subdirector General de Normalización y Técnica Contable del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. El Comité Consultivo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por un máximo de veinte vocales designados por él, con la siguiente distribución:

a) A propuesta del Ministerio de Justicia, un representante de dicho departamento.

b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.

c) A propuesta de la Dirección General de Tributos, un representante de dicha Dirección General.

d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.

e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha Comisión, dos representantes de los usuarios de información contable y un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas.

f) A propuesta del Instituto Nacional de Estadística, un representante de dicho Instituto.

g) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

h) A propuesta del Consejo General de Economistas de España, dos representantes de dicho Consejo, que deberán ser expertos de reconocido prestigio en materia contable o de auditoría de cuentas.

i) A propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, un representante de dicho Instituto, que deberá ser un experto de reconocido prestigio en materia de auditoría de cuentas.

El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designará además a un representante de dicho Instituto, un representante de la universidad, un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables y un máximo de cinco personas de reconocido prestigio en materia contable.

Actuará como secretario del Comité Consultivo de Contabilidad un funcionario del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, designado por su Presidente.

4. Los órganos colegiados recogidos en este artículo se regirán por lo dispuesto en la sección 3.ª del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, así como por lo dispuesto en los reglamentos de Régimen Interno que puedan aprobarse por dichos órganos colegiados.

Sección 2.ª Facultades de supervisión

Artículo 89. *Rendición de información.*

1. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, además de los datos a que se refiere el artículo 8.3, letras a), b) y c), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la siguiente información:

a) Número de identificación fiscal, domicilio profesional, dirección de las oficinas que mantengan abiertas desde las que efectivamente se ejerza la actividad de auditoría de cuentas y las direcciones electrónicas habilitadas únicas y de correo electrónico.

b) En su caso, el nombre y apellidos o razón social de las personas o entidades que pertenezcan a la misma red contempladas en el artículo 8.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. No obstante lo anterior, no será necesaria la declaración de aquellas entidades que forman parte de la red del auditor de cuentas, cuyo objeto social o actividad no esté relacionado con la información económica financiera, asesoramiento jurídico y consultoría de gestión empresarial, o cualquier otro que sea análogo o complementario a estos, ni presten este tipo de servicios.

c) Nombre y apellidos de los auditores de cuentas que, estando a su servicio, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con indicación de su número de inscripción, si están inscritos en situación de ejerciente o de no ejerciente, la corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual. Asimismo, se indicará el número de horas que dichos auditores han dedicado efectivamente a la actividad de auditoría de cuentas.

d) Nombre y apellidos de las personas que no estando inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas han prestado sus servicios en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, con indicación del periodo o periodos en los que han prestado dichos servicios, así como de las horas efectivamente dedicadas a la actividad de auditoría de cuentas y a otras tareas relacionadas con dicha actividad, especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.

e) Volumen de negocio en horas y euros facturados procedentes de la actividad de auditoría de cuentas, así como los ingresos totales del auditor.

f) Relación de las entidades auditadas, indicando su código de Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), su consideración o no como entidad de interés público, el plazo de contratación, la fecha de emisión del informe, el tipo de opinión, las horas y honorarios facturados por los servicios de auditoría, los honorarios facturados por servicios distintos de auditoría, distinguiendo para estos últimos, los correspondientes a los prestados por el propio auditor y los prestados por las personas y entidades pertenecientes a la red del auditor, a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, con el desglose que se determine en la resolución que a tal efecto se dicte por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Asimismo, se indicará el revisor del control de calidad que, en su caso, se haya designado en cada trabajo de auditoría.

g) Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan. Cuando los auditores de cuentas pertenezcan simultáneamente a más de una corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este reglamento.

h) Los servicios que han sido prestados al auditor por otros auditores de cuentas, distinguiendo los relativos a la participación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y los referentes a tareas relacionadas con el sistema de control de calidad interno, con indicación del número de horas, en su conjunto; así como indicación de si ha prestado estos mismos servicios a otros auditores.

2. Las sociedades de auditoría remitirán en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de los datos a que se refiere el artículo 8.4.a), b), c), d), e) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la siguiente información:

a) La información a la que se refiere el apartado 1 anterior, con las adaptaciones necesarias, incluyendo la identificación del auditor principal responsable designado en cada trabajo de auditoría.

b) En su caso, su consideración como sociedad de auditoría pequeña o mediana.

Asimismo, se indicará:

1.º Si exclusivamente han realizado auditorías de entidades pequeñas.

2.º En el caso de haber realizado auditorías de entidades de interés público, si estas han sido realizadas exclusivamente a entidades pequeñas o medianas.

3.º Y en el caso de haber realizado auditorías de entidades que no tengan la consideración de interés público, si dichas auditorías han sido exclusivamente voluntarias o a entidades pequeñas.

c) Capital social, con indicación de su distribución entre los socios y, en su caso, de aquella parte del capital representado por acciones sin derecho a voto, a la fecha de cierre del periodo de rendición.

d) Modificaciones estatutarias que se hayan producido.

3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en el artículo 8.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, apartados a) a c), en el apartado 1 de este artículo, letras a) y c), tanto para auditores individuales como para sociedades de auditoría, y en el apartado 2.b) de este artículo para las sociedades, en el plazo de quince días hábiles, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquella o, en su caso, desde que surta efectos legales. Esta comunicación deberá realizarse en todo caso cuando la variación sea causa de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se exigirá, a los auditores de entidades de interés público, la información sobre honorarios referidos a la actividad de auditoría de cuentas a que se refiere el apartado 1.e), así como los honorarios por servicios de auditoría prestados a entidades de interés público, en el mes de febrero de cada año, referida al año natural inmediato anterior.

Asimismo, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se determinará la información que los auditores de cuentas de entidades de interés público deban remitir a los efectos de la preparación de los informes sobre la evolución del mercado a que se refieren las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

5. Sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a que se refieren los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, remitirán la misma información y con igual periodicidad a que se refieren los apartados anteriores, con excepción de aquellos que procedan de terceros países cuyos sistemas de supervisión hayan sido declarados equivalentes por la Unión Europea, que remitirán la información con el contenido y periodicidad que se establezca mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

6. Mediante resolución se aprobarán los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente y los plazos de remisión de dicha información que serán cumplimentados por los auditores de cuentas y remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos.

Sección 3.ª Disposiciones comunes de las actuaciones de control

Artículo 90. *Actuaciones de control.*

1. Las actuaciones de control comprenderán las inspecciones, investigaciones y otras actuaciones de comprobación que se estimen necesarias a que se refiere el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Adicionalmente a las actuaciones de investigación e inspección, las actuaciones de comprobación comprenderán las actuaciones necesarias para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determine los hechos o circunstancias de los que haya tenido conocimiento por cualquier medio y que pudieran ser causa de un acuerdo de inicio de una, inspección o una investigación, o, en su caso, del acuerdo de iniciación de un expediente sancionador.

3. Cuando se obtengan indicios de infracción en el curso de una actuación de control se podrá iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la finalización de la actuación de control y la emisión del correspondiente informe, sin perjuicio, en su caso, de continuar la actuación de control en relación con hechos distintos de los que dieron lugar al acuerdo de inicio.

Artículo 91. *Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, considerando los medios técnicos y humanos disponibles, elaborará y publicará anualmente un plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, que comprenderá los planes de investigaciones y de inspecciones.

2. El plan de control de la actividad será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, publicándose dentro de los primeros cuatro meses del ejercicio al que se refiera. En el caso en que no pudiera adoptarse o emitirse el citado plan, quedará prorrogado el correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, siempre y cuando dicha prórroga no contravenga la periodicidad mínima de inspecciones prevista.

3. El plan de investigaciones considerará las siguientes fuentes de información:

a) Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de inspección.

b) Datos objetivos que resulten de la información suministrada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por los auditores de cuentas.

c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto.

4. El plan de inspecciones programará la realización de las inspecciones a los auditores de cuentas considerando la frecuencia de estas actuaciones establecida en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y en el artículo 101.

5. Tanto el plan de investigaciones como de inspecciones podrán ser revisados cuando así lo aconseje la existencia de hechos que supongan modificaciones relevantes en la información disponible para la configuración del plan, o hechos que deriven de actuaciones de inspecciones o investigaciones en curso, o de modificaciones en la legislación de auditoría de cuentas, o hechos que provoquen o generen desconfianza en la información económico financiera que deben suministrar las empresas o entidades o en la actuación de auditores de cuentas y de aquellos derivados de posibles riesgos existentes no contemplados en el momento de la elaboración de los mismos.

6. En la memoria de actividades se publicarán los resultados de la ejecución de los planes de investigaciones y de inspecciones.

Artículo 92. *Facultades para el ejercicio de las actuaciones de control.*

Las personas que participen en la actividad de control, conforme a lo previsto en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, dispondrán, en el ejercicio de las labores a las que se refiere dicho artículo, de facultades de acceso y examen de la documentación, actuando bajo la dirección y supervisión a que se refiere el artículo 55.6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 93. *Iniciación de las actuaciones de control.*

1. Los controles de la actividad de auditoría de cuentas se iniciarán de oficio por acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el marco del plan de control.

2. El acuerdo de inicio indicará la naturaleza y alcance de las actuaciones de control y, en particular, si la actuación de control se refiere a una investigación o a una inspección. Asimismo, deberá designar la persona o personas responsables de dirigir las actuaciones de control.

Este acuerdo podrá adoptarse de forma individualizada, para un auditor de cuentas, o de forma conjunta, para varios auditores o sociedades de auditoría. En el caso de que el acuerdo de inicio sea conjunto, su notificación se efectuará de manera individualizada y con garantía de la protección de los datos personales del resto de auditores incluidos en dicho acuerdo. La comunicación de la fecha de inicio al auditor de cuentas se efectuará por el personal designado para la dirección de la investigación o inspección correspondiente.

Artículo 94. *Desarrollo de las actuaciones de control.*

1. El auditor de cuentas deberá poner a disposición o remitir al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto, en el plazo que se establezca en

cada caso, la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera, en el formato que estime adecuado. Cuando la información se hallara en soportes informáticos, se deberán poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los medios adecuados que posibiliten el examen y verificación de dicha información.

En las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación o información que la aportada o la puesta a disposición según requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el auditor de cuentas. A tal efecto se procederá mediante diligencia a identificar los papeles de trabajo o documentación entregada o remitida.

2. En el desarrollo de las actuaciones de control, se podrá requerir al auditor de cuentas sometido a actuaciones de control que realice las aclaraciones o explicaciones sobre los papeles de trabajo o el resto de documentos aportados que se estimen oportunas.

Artículo 95. *Lugar y horario de las actuaciones de control.*

Cuando las actuaciones de control de la actividad se efectúen en el domicilio social, sucursales, delegaciones, oficinas, locales, o en cualquier otro lugar donde se desarrolle la actividad del auditor de cuentas sometido a actuaciones de control o se encuentre la documentación requerida, o en su caso de las personas o entidades a las que se refiere el artículo 48.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, estas pondrán a disposición del personal designado para ejecutarlas el espacio físico y los medios auxiliares necesarios para facilitar la realización de las citadas actuaciones.

Artículo 96. *Documentación de las actuaciones de control.*

1. Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se documentarán, principalmente, en comunicaciones, diligencias e informes.

2. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales se notifica el inicio de las actuaciones u otros hechos o circunstancias relativas al desarrollo de estas o se efectúan requerimientos de información u otras solicitudes a los auditores de cuentas.

3. Las diligencias son documentos que se extienden para hacer constar hechos, requerimientos o manifestaciones de las personas con las que se realizan las actuaciones. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

De las diligencias que se extiendan se entregará un ejemplar a la persona con quien se entiendan las actuaciones. Si esta se negare a recibirla, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, y si se negare a firmar la diligencia, o no pudiera, se hará constar en la misma esta circunstancia, sin perjuicio de la entrega a dicha persona del duplicado correspondiente.

4. Los informes de control contendrán los resultados de las actuaciones de investigación o inspecciones llevadas a cabo.

Sección 4.ª Actuaciones de investigación

Artículo 97. *Objeto de las actuaciones de investigación.*

Las investigaciones a que se refiere el artículo 53 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo.

Artículo 98. *Alcance de las actuaciones de investigación.*

De acuerdo con la finalidad prevista en el artículo 53 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en las actuaciones de investigación podrán utilizarse las técnicas y procedimientos que se consideren más apropiadas a las circunstancias y con el alcance necesario en cada caso para determinar la existencia o no de hechos o circunstancias que puedan suponer un incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 99. *Finalización de las actuaciones de investigación.*

1. Las investigaciones se someterán al principio de celeridad y se documentarán con la emisión de un informe de investigación, que se remitirá al auditor de cuentas para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de diez días hábiles.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, y las conclusiones alcanzadas, resaltando, en su caso, los posibles incumplimientos detectados de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará un acuerdo, que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

a) El archivo de las actuaciones de investigación.

b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan indicios de la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) La realización de actuaciones complementarias.

3. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado anterior, se notificará al auditor de cuentas.

4. El resultado de estas actuaciones podrá tenerse en cuenta en el informe definitivo de inspección, en el caso de que se hubiera iniciado una actuación de inspección sobre el mismo auditor de cuentas, referida al mismo ejercicio auditado objeto de investigación o en el que se hubiera realizado la actuación objeto de investigación.

Sección 5.ª Actuaciones de inspección

Artículo 100. *Objeto de las actuaciones de inspección.*

Conforme a lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las inspecciones consisten en la revisión periódica de los sistemas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y su objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, mediante el requerimiento de que los auditores o sociedades de auditoría revisados implementen las medidas necesarias para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección.

El Presidente podrá, en cualquier momento de una actuación de inspección, acordar el inicio de una investigación o la incoación de un expediente sancionador, sobre cualquier aspecto incluido en el alcance de dicha inspección, en aquellos casos en los que durante el desarrollo o como resultado de aquella actuación se detectara la existencia de posibles incumplimientos o indicios de infracción.

Artículo 101. *Criterios de las actuaciones de inspección.*

1. Todos los auditores de cuentas individuales en la situación de ejercientes y las sociedades de auditoría serán sometidos a inspecciones de forma periódica.

2. La selección de auditores de cuentas, así como la selección tanto de los elementos del sistema de control de calidad como de los archivos de los trabajos de auditoría de cuentas a revisar, se llevará a cabo teniendo en cuenta criterios de riesgo de los auditores de cuentas y criterios de riesgo de las entidades que auditen.

3. Los auditores de cuentas que auditen únicamente entidades distintas de las de interés público se someterán a inspección, al menos, cada seis años, salvo que solo realicen auditorías voluntarias o auditen entidades pequeñas según la definición recogida en el artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en cuyo caso la inspección no estará sujeta a dicha periodicidad mínima.

4. Las inspecciones podrán realizarse con una periodicidad inferior a la establecida en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el apartado anterior cuando, a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de acuerdo con la información y los medios de que disponga, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias, así lo requieran.

Artículo 102. *Alcance de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones comprenderán, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la adecuada implementación de dicho sistema de control, así como, en su caso, el seguimiento de las medidas de mejora implementadas para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección inmediata anterior.

2. Las inspecciones podrán realizarse con un alcance general o parcial. Asimismo, en las inspecciones de auditores de interés público se podrá verificar si los auditores de cuentas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 87 relacionados con la estructura organizativa.

Artículo 103. *Finalización de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones se someterán al principio de celeridad y se documentarán mediante la emisión de un informe de inspección de carácter provisional, que se remitirá al auditor de cuentas para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo no inferior a diez días hábiles.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, las deficiencias detectadas. El informe, en función del alcance de la inspección, incluirá lo siguiente:

a) Seguimiento de las medidas de mejora implementadas para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección inmediata anterior. Como resultado de dicho seguimiento se verificará y concluirá si se ha dado o no cumplimiento al requerimiento efectuado por el Presidente, según lo indicado en la letra b) del apartado 3 siguiente.

b) Descripción del análisis y evaluación de las políticas y procedimientos de control de calidad, así como de los archivos de auditoría que se hayan seleccionado.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, se emitirá un informe de inspección de carácter definitivo que contendrá los aspectos a que se refiere el apartado anterior que procedan en cada circunstancia, añadiendo en su caso los requerimientos de mejora que fueran necesarios para resolver las deficiencias detectadas.

3. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tomando en consideración el informe de inspección de carácter definitivo, adoptará un acuerdo que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

a) El archivo de las actuaciones de inspección, sin más trámite.

b) El requerimiento de que el auditor inspeccionado implemente medidas de mejora para subsanar las deficiencias detectadas y reflejadas en el informe en los plazos que se establezcan al efecto, cuyo seguimiento se realizará en la inspección siguiente. En el acuerdo de requerimiento se indicará el plazo para la presentación, en su caso, del plan de acción, que en ningún caso será inferior a un mes.

El plan de acción detallará las actuaciones que llevarán a cabo los auditores para subsanar las deficiencias detectadas y reflejadas en el informe de inspección definitivo.

En el caso de auditores de cuentas que auditen entidades de interés público la presentación del plan de acción tendrá carácter obligatorio, siendo potestativo para los auditores de cuentas que no auditen entidades de interés público.

Los requerimientos de mejora efectuados a las sociedades de auditoría en aquellos casos en que se produzca la disolución y constitución a que se refiere el artículo 83.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán exigibles a la nueva sociedad.

c) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) anterior, la iniciación de un procedimiento sancionador cuando a la vista del resultado del seguimiento realizado, conforme a lo indicado en el apartado 1.a), se deduzcan indicios de la comisión de la infracción grave recogida en el artículo 73.i) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado 3 anterior, se notificará al auditor de cuentas.

5. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados anteriores, cuando se trate de actuaciones de inspección de carácter parcial, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, en la comunicación de inicio de actuaciones, poner de manifiesto los hechos en su poder que permitan formular el informe provisional, y conceder un plazo de diez días hábiles para realizar las alegaciones correspondientes. Como resultado de dichas actuaciones se emitirá el informe de inspección de carácter definitivo a que se refiere el apartado 2 anterior.

6. Asimismo, cuando se trate de actuaciones de inspección realizadas sobre auditores de cuentas y sociedades de auditoría que no realicen auditorías de las entidades consideradas de interés público, se podrá emitir un único informe con el contenido a que se refiere el apartado 2 y una vez contrastadas las conclusiones antes de la emisión del mismo con los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. A dicho informe se podrán realizar alegaciones en el plazo no inferior de quince días hábiles. Una vez visto el informe y, en su caso, las alegaciones o una vez transcurrido el plazo de presentación de las mismas sin que estas se hubiesen realizado, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará el acuerdo a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

7. Si como resultado de la inspección realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se detectasen deficiencias relacionadas con alguna de las cuestiones indicadas en el artículo 87, dicho Instituto concederá un plazo para su subsanación. Asimismo, lo comunicará a la Comisión de Auditoría u órgano con funciones equivalentes previsto en la disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a fin de que adopten las medidas que estimen convenientes en el ejercicio de sus funciones de supervisión, así como a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Artículo 104. *Publicación de informes de inspección.*

El informe de inspección de carácter definitivo al que se refiere el artículo anterior será objeto de publicación cuando se refiera a auditores de cuentas que auditaran, en el ejercicio incluido en el alcance del periodo de inspección, entidades de interés público.

No obstante, solamente serán objeto de publicación las partes del informe de inspección referentes al alcance de la revisión realizada, los datos principales del auditor de cuentas inspeccionado referidos a su dimensión, así como, un resumen de las deficiencias puestas de manifiesto como resultado de la inspección. El mencionado resumen diferenciará entre las deficiencias referidas a las políticas y procedimientos de control de calidad y las deficiencias referidas a la realización de trabajos de auditoría de cuentas.

En ningún caso, serán objeto de publicación los datos identificativos de las entidades auditadas, si bien, se publicará el número de trabajos y entidades seleccionados para la revisión de archivos con indicación tanto del sector en que opera como del tipo de entidad de interés público, así como el número de trabajos y entidades y el sector en el que operan a los que se refieren las deficiencias.

Sección 6.ª Comunicaciones y medios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Artículo 105. *Comunicaciones entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores.*

A efectos de lo dispuesto en este reglamento y en la Ley 22/2015, de 20 de julio, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores de cuentas se relacionarán por medios electrónicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. A tal efecto, dichas comunicaciones se realizarán a través de las respectivas direcciones electrónicas habilitadas únicas.

Artículo 106. *Personal al servicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por labores instrumentales la asistencia en la revisión de documentación relacionada con la actividad de auditoría y en la elaboración de una propuesta de evaluación resultado de dicha asistencia, teniendo en cuenta la normativa reguladora de la actividad de

auditoría de cuentas, así como, en su caso, la normativa y práctica en el campo de especialización propio de los expertos.

CAPÍTULO II

Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países

Sección 1.ª Actuaciones de control y dispensas

Artículo 107. *Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.*

Los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, quedarán sujetos a las inspecciones del Estado miembro de origen y a las investigaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Los auditores de cuentas autorizados originariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditorías de Cuentas para realizar la actividad de auditoría de cuentas e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y autorizados en otro Estado miembro en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en dicho Estado miembro, quedarán sujetos a las inspecciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y a las investigaciones en el Estado miembro de destino.

Las actuaciones previstas en los apartados anteriores se llevarán a cabo sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

Artículo 108. *Dispensas.*

Los auditores de cuentas de terceros países a los que se refiere el artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como las sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a las que se refiere el artículo 11.5 de la mencionada ley, podrán quedar eximidos de las inspecciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando estén sujetos a sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones que hayan sido declarados equivalentes por la Comisión Europea, en los términos establecidos en los correspondientes acuerdos de cooperación, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Sección 2.ª Coordinación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión

Artículo 109. *Deber de colaboración en el intercambio de información.*

A efectos del artículo 63.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se podrá intercambiar, entre otra, la siguiente información:

a) Datos del auditor de cuentas requeridos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) Fecha de inscripción en el registro y otra información relevante.

c) Fecha de baja del registro, motivos de la baja y otra información relevante.

d) Informe y documentación relacionada con las inspecciones de los sistemas de control de calidad que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

e) Informe y documentación relacionada con las investigaciones que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

f) Información acerca de procedimientos sancionadores que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

g) Cualquier información que pueda resultar de utilidad para el ejercicio de las funciones de supervisión atribuidas a las respectivas autoridades.

Artículo 110. *Solicitud de información.*

1. La solicitud de información debe incluir una explicación de las razones que justifican tal solicitud y de la finalidad para la que se va a utilizar la información intercambiada y debe referirse a información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y que no pueda obtenerse por otros medios.

2. La información a intercambiar se remitirá en la forma y el plazo máximo que se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros o entre estas y las autoridades europeas de supervisión.

Para evitar retrasos innecesarios se puede remitir una parte de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

3. En el caso en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una solicitud de información, dicha información a intercambiar se remitirá en la lengua que conste en el documento original a remitir.

Artículo 111. *Utilización de la información intercambiada.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones de rango legal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solo podrá utilizar la información recibida para el ejercicio de sus competencias y de acuerdo con los fines señalados por la autoridad que remite la información.

Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento del deber de colaboración establecido en la normativa aplicable, deba remitir información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro o de una autoridad europea de supervisión a otra autoridad competente en el territorio español, será necesaria la comunicación previa a la autoridad de la que se ha recibido la información.

2. Cuando la información recibida sea solicitada por otra autoridad competente de otro Estado miembro o por una autoridad europea de supervisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir dicha información únicamente con el consentimiento previo de la autoridad de la que ha recibido la información a transmitir.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá remitir la información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro o de una autoridad europea de supervisión a una autoridad competente de un tercer país. En este caso se dará traslado de la solicitud a la autoridad de la que proceda la información solicitada.

Artículo 112. *Colaboración en la realización de actuaciones de control.*

1. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde, a solicitud de la autoridad competente de otro Estado miembro, la realización de una actuación de control de la actividad de auditoría o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control de la actividad de auditoría junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección o coordinación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.

2. En todo caso, se comunicará a dicha autoridad competente el resultado de las actuaciones que se desarrollen.

Artículo 113. *Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.*

En los supuestos contemplados en el artículo 63.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en que el Instituto no facilite la información solicitada por las autoridades competentes de otros Estados miembros o por las autoridades europeas de supervisión, o no realice una actuación de control de la actividad de auditoría o no permita al personal de la autoridad competente de otro Estado miembro participar en una actuación de control de la actividad de auditoría junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, este deberá

comunicar las causas de tal circunstancia a la autoridad solicitante en el plazo máximo de un mes a contar desde la recepción de la solicitud.

Artículo 114. *Deberes de comunicación.*

1. Cuando se acuerde la baja de un auditor de cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, este comunicará la correspondiente baja y las razones de esta a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor de cuentas esté autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

Dicha comunicación se realizará en el plazo de quince días hábiles, a contar desde la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluya que se pueden estar llevando a cabo o que pueden haberse llevado a cabo en otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro en el plazo máximo de quince días hábiles a contar desde que concluya que tales actuaciones pudieran ser contrarias a las disposiciones aplicables, y sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de la existencia de indicios de actuaciones en España que pudieran considerarse contrarias a la Ley 22/2015, de 20 de julio, al presente reglamento y su normativa de desarrollo, deberá realizar las actuaciones oportunas, sin perjuicio de tener que comunicar a dicha autoridad competente el resultado de sus actuaciones.

Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de terceros países

Artículo 115. *Intercambio de información.*

1. El intercambio de información a que se refiere el artículo 67.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como la colaboración para la realización de actuaciones de control se realizará con el contenido, plazos y formas establecidos en el correspondiente acuerdo de cooperación. En el acuerdo de cooperación se podrá adoptar la realización de una actuación de control o permitir, cuando así lo prevea la correspondiente Decisión de la Unión Europea y en los términos contenidos en la misma, al personal de la autoridad competente de un tercer país participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará en su boletín oficial y en su página web una relación de las autoridades competentes de terceros países con los que existan acuerdos de intercambio de información sobre la base de reciprocidad.

3. Cada solicitud de información recibida de una autoridad competente de un tercer país se evaluará para determinar si se puede atender la solicitud de remisión de información indicando en caso contrario la información que puede aportarse.

4. Para evitar retrasos innecesarios se puede remitir una parte de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

5. En caso de no poder atender una solicitud de información se informará de ello a la autoridad competente solicitante, indicando las causas de la imposibilidad.

6. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde con la autoridad competente de un tercer país la realización de una actuación de control o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección o coordinación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.

TÍTULO IV

Régimen de infracciones y sanciones

CAPÍTULO I

Del procedimiento sancionador

Artículo 116. *Denuncia.*

1. Cualquier persona podrá poner por escrito en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de una infracción tipificada en la Ley 22/2015, de 20 de julio, aportando cuanta información y datos obren en su poder y haciendo referencia expresa a las normas reguladoras de la actividad de auditoría que hayan podido resultar incumplidas en la actuación del auditor de cuentas.

2. Se acordará el archivo de las denuncias cuando se consideren infundadas, o cuando los hechos denunciados no posean suficiente entidad o trascendencia o sean de imposible investigación o cuando se refieran a los mismos auditores y trabajos sucesivos a aquellos que se hubieran denunciado e investigado con anterioridad.

3. Se podrá solicitar al denunciante que aporte otros datos o medios de prueba que obren en su poder.

El denunciante no tendrá la condición de interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia ni será informado del resultado de las actuaciones realizadas en relación con los hechos denunciados, que podrán dar lugar al archivo de las actuaciones o a la incoación de expediente sancionador. Se establecerán los procedimientos necesarios para garantizar la protección de los datos del denunciante.

4. Sin perjuicio de los instrumentos y procedimientos de colaboración entre Administraciones Públicas, los órganos e instituciones públicas en general cooperarán con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para facilitarle el ejercicio de sus competencias de control y disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas.

Artículo 117. *Plazo de resolución, de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.*

1. El plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador será de un año a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de la suspensión del plazo y de la posible ampliación de dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los artículos 22, 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

2. Deberá comunicarse a los interesados la iniciación y finalización del efecto suspensivo de las actuaciones previstas en el artículo 22.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

3. La competencia para acordar la ampliación del plazo total para resolver y notificar corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. La competencia para acordar la ampliación de los distintos plazos parciales en la tramitación del procedimiento, incluido el de audiencia tras la formulación de la propuesta de resolución, corresponderá al instructor.

5. En los casos de prescripción de la infracción y en los de caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo total de un año, más las ampliaciones previstas en los artículos 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, o por el transcurso del plazo de seis meses previsto en el artículo 85.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dicha caducidad hubiera determinado asimismo la prescripción de la infracción, se deberá dictar resolución expresa acordando el archivo. La resolución se notificará al auditor de cuentas sujeto al procedimiento.

Artículo 118. *Actuaciones previas.*

1. Con anterioridad a la incoación del procedimiento sancionador se podrá ordenar por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la realización de las actuaciones previas de las contempladas en el artículo 90, que resulten necesarias con objeto de determinar con carácter preliminar si concurren circunstancias que justifiquen tal incoación.

2. De conformidad con el artículo 90.3, cuando se obtengan indicios de infracción en el curso de una actuación de control, se podrá iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la finalización de la actuación de control y la emisión del correspondiente informe.

Cuando de las actuaciones previas de control se concluya que ha prescrito la infracción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acordará el archivo de actuaciones.

Artículo 119. *Acuerdo de incoación.*

1. La competencia para dictar el acuerdo de incoación corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El acuerdo de incoación tendrá el contenido previsto en el artículo 64.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, con las siguientes especialidades:

a) El nombramiento de instructor deberá recaer en un funcionario destinado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Podrá ser nombrado instructor el funcionario que hubiera realizado las actuaciones previas de control.

b) Si la complejidad del procedimiento lo aconsejase, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al dictar el acuerdo de incoación o en cualquier momento de la instrucción del procedimiento, podrá nombrar uno o varios instructores adjuntos. Los instructores adjuntos actuarán bajo la dirección del instructor principal.

2. El acuerdo de incoación se comunicará al instructor o instructores nombrados y se notificará únicamente a los interesados, con indicación expresa del régimen de recusación establecido.

3. Cuando el presunto responsable sea un auditor de cuentas autorizado originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea, se comunicará a la autoridad competente de dicho Estado de procedencia que se ha acordado la incoación de un procedimiento sancionador.

4. Excepcionalmente, cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que lo motivan, la determinación de la citada calificación y de las sanciones que pudieran corresponder se realizará mediante un Pliego de cargos que dictará el Presidente en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación. El Pliego de cargos se notificará a los interesados.

5. Una vez notificado el acuerdo de incoación o, en el caso de que se haya emitido Pliego de cargos, una vez notificado este, los interesados dispondrán de un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones y aportar los documentos o informaciones que estimen convenientes, así como, en su caso, proponer prueba concretando los medios de que pretendan valerse.

Artículo 120. *Facultades del instructor.*

El instructor podrá solicitar que se emitan cuantos informes de carácter técnico o jurídico sean necesarios, en función de la complejidad del procedimiento, para llevar a buen fin la instrucción de este.

Artículo 121. *Propuesta de resolución.*

1. Una vez instruido el expediente, el instructor formulará la propuesta de resolución, en la que se fijarán de forma motivada los hechos que se declaran probados, su calificación jurídica, así como la infracción que, en su caso, pudieran constituir, la declaración de las

personas o entidades que sean responsables, y la sanción que se proponga; o bien, se propondrá la declaración de no existencia de infracción o responsabilidad. En ambos casos, la propuesta de resolución deberá indicar la puesta de manifiesto del procedimiento, a la que se acompañará una relación de los documentos obrantes en el expediente a fin de que los interesados puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, y el plazo para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen convenientes.

Cuando de la instrucción se concluya que ha prescrito la infracción, el instructor propondrá el archivo de las actuaciones.

2. En caso de que se hayan nombrado instructores adjuntos, la propuesta de resolución se formulará por el instructor principal.

3. La propuesta de resolución se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia. Los interesados dispondrán de un plazo de quince días hábiles, desde la notificación de la propuesta de resolución, para formular alegaciones y aportar los documentos e informaciones que estimen convenientes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 122. *Resolución.*

1. La competencia para dictar la resolución corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Con anterioridad a dictar resolución, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá ordenar la realización de actuaciones complementarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 87 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido desde la fecha del acuerdo de realización de las actuaciones complementarias hasta la finalización de las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior.

3. No se considerarán en la resolución otros hechos distintos de los determinados en la propuesta de resolución, salvo los que resulten de las actuaciones complementarias practicadas, en su caso, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, y sin perjuicio de la distinta valoración jurídica que pudiera realizarse en relación con la efectuada en la propuesta de resolución.

4. En todo caso, cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción reviste mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará a los interesados para que aporten cuantas alegaciones estimen pertinentes en el plazo de quince días hábiles. Se considerará que concurre dicha circunstancia:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en la instrucción o en la propuesta de resolución se hubiesen considerado como no sancionables, con independencia de que la instrucción haya resuelto la finalización del procedimiento.

b) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

c) Cuando se considere que la sanción a imponer sea de distinta naturaleza y más gravosa.

Artículo 123. *Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.*

1. Se incoarán tantos procedimientos sancionadores como trabajos de auditoría existan respecto a los que se hayan apreciado indicios de infracción. No obstante, cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, concurra identidad sustancial o íntima conexión entre los procedimientos sancionadores, podrá acordarse la acumulación para su tramitación y resolución conjunta, en particular podrá acumularse cuando concurran identidad o conexión en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones.

2. Se podrán imponer en una misma resolución, resultado de un solo procedimiento, las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y al auditor de cuentas firmante del

informe en su nombre que sea corresponsable, cuando aquellas deriven de una misma infracción, de acuerdo con los artículos 70.1.b) y 76 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se procederá de igual forma para imponer sanciones a varios auditores de cuentas o sociedades de auditoría que hayan actuado conjuntamente, cuando las sanciones deriven de una misma infracción.

CAPÍTULO II

Procedimiento abreviado

Artículo 124. *Procedimiento abreviado.*

1. En caso de concurrir las circunstancias previstas en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se podrá acordar la tramitación del procedimiento sancionador de forma abreviada cuando se trate de las infracciones contempladas en el artículo 72.b), en lo relativo al incumplimiento de la duración máxima de contratación exigida en los artículos 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), en lo relativo al incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 40.2, 73.d), 73.i), primer tipo, 73.j), primer y segundo tipos, 73.ll) y 74 de la citada ley.

2. En tales supuestos, la tramitación deberá cumplir los siguientes trámites:

a) En el acuerdo de incoación se hará constar expresamente que el procedimiento es abreviado y el plazo para resolver y notificar la resolución. Además de las indicaciones establecidas en el artículo 119, el órgano competente para dictar el acuerdo incorporará en este la propuesta de resolución, con el contenido previsto en el artículo 121, incluida la indicación a los interesados de la puesta de manifiesto del expediente, a cuyo efecto se acompañará una relación de los documentos obrantes en el mismo, a fin de que puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, concediéndoles un plazo de quince días hábiles, a contar desde el día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo de incoación, para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen pertinentes. Se advertirá expresamente a los interesados que, en caso de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse resolución en los términos contenidos en la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación.

b) Transcurrido el plazo de alegaciones sin que estas se hayan formulado por los interesados, el instructor, haciendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará el expediente al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que podrá dictar resolución de acuerdo con la propuesta incorporada al acuerdo de iniciación. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, no se considerarán formuladas alegaciones cuando los interesados se limiten a reconocer su responsabilidad o manifiesten su conformidad con los hechos expuestos en el acuerdo de incoación, o en su caso, con la propuesta de sanción.

c) En caso de que sean formuladas alegaciones por los interesados, en las que se manifieste su disconformidad con la propuesta de resolución incorporada en el acuerdo de incoación, el instructor deberá formular nueva propuesta de resolución, reiterando o no la inicialmente notificada según lo dispuesto en la letra a) de este apartado, debiendo verificarse en todo caso el cumplimiento de lo estipulado en el artículo 121. La propuesta de resolución que en su caso se formule se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia, y concediendo un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones y presentar los documentos que estimen pertinentes. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que dictará resolución.

d) En la resolución no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración jurídica. Cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción revisten mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará dicha circunstancia al inculpado para que aporte cuantas alegaciones estime convenientes en el plazo de quince días hábiles, continuando la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria.

3. La competencia para dictar el acuerdo de incoación al que se incorpore la propuesta de resolución corresponderá a las unidades que hayan desarrollado actividades de comprobación o detectado los hechos que motivan la incoación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores tramitados conforme a lo previsto en esta sección será de seis meses.

5. En cualquier momento del procedimiento anterior a su resolución, el órgano competente para resolver podrá acordar continuar la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria, siendo entonces el plazo para resolver y notificar de un año, a contar desde el acuerdo de incoación del procedimiento.

CAPÍTULO III

Infracciones y sanciones

Artículo 125. *Negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.*

Para la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 72.c) y 73.k) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se aplicarán los siguientes criterios:

1. Se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina, así como falta de remisión de la documentación o información requerida para el ejercicio de las competencias atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, todas las acciones y omisiones de los sujetos responsables, que tiendan a dilatar, entorpecer o impedir indebidamente el ejercicio de estas.

2. En todo caso se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina las siguientes actuaciones de los sujetos responsables:

a) La incomparecencia de la persona requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o por el personal designado para la realización de las actuaciones de control, de acuerdo con lo establecido en el capítulo I, título III, en el lugar, día y hora que se le hubiesen señalado en tiempo y forma para la iniciación, desarrollo o terminación de las actuaciones, salvo que medie causa suficiente que sea debidamente justificada.

b) Negar o dificultar indebidamente el acceso o la permanencia del personal designado para la realización de las actuaciones de control en el domicilio social, locales u oficinas donde se desarrolle actividad de la persona o entidad sometida a control o se encuentre la documentación requerida, así como obstaculizar la localización de dichos lugares.

c) Aquellas que supongan amenazas o coacciones al personal designado para la realización de las actuaciones de control.

d) Aquellas que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma recurrente la efectividad de las notificaciones realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias de control o sancionadora.

3. En todo caso se considerará falta de remisión de la documentación o información requerida en el ejercicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la negativa a exhibir o poner a disposición de este Instituto cualquier clase de libros, registros, documentos o cualquier información que les sean exigidos; la omisión de la remisión de los documentos o información solicitada o la alteración o modificación de los aportados.

Artículo 126. *Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.*

No se considerarán cometidas las infracciones tipificadas en los artículos 72.h) y 73.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 5.2 de dicha ley y se realicen por el auditor las actuaciones previstas en el artículo 10.

Artículo 127. *No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.*

A los efectos de lo establecido en los artículos 72.i) y 73.ñ) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que en todo caso el informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando no recoja el resultado de las verificaciones y conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo, o cuando la información contenida sea incorrecta o incompleta de modo que no pudiera comprenderse, o afectase al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la Comisión de Auditoría.

Artículo 128. *Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. La infracción muy grave tipificada en el artículo 72.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá asimismo cometida desde el momento en que se acepte el nombramiento de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Si el infractor accede a la condición de ejerciente con anterioridad a la firma del informe de auditoría y a la notificación de la iniciación de una actuación de control, se deberá tener en consideración, a efectos de la graduación de la sanción a aplicar, la circunstancia atenuante de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o aminorar sus efectos, establecida en el artículo 80.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 129. *Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.*

Constituye una única infracción de las contempladas en el artículo 73.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el incumplimiento o el conjunto de incumplimientos de normas de auditoría que se declaren probados en relación con un trabajo de auditoría, siempre que sean susceptibles de tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

Asimismo, se entenderá cometida esta infracción cuando se haya incumplido lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, por no haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar el trabajo de auditoría atendiendo a la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de modo que pudiera afectar de forma significativa al resultado del trabajo y, por consiguiente, al informe emitido.

Artículo 130. *Incumplimiento de la obligación de remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o remisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta.*

A efectos del artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que la información remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, teniendo en cuenta la información pública y disponible cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar la comprensión de los datos y situación del auditor que impidiera o dificultara el adecuado ejercicio de las funciones supervisoras.

En particular, se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte en los términos previstos en el párrafo anterior al menos a algunos de los siguientes aspectos:

a) Al importe de los honorarios y horas facturadas derivados de servicios de auditoría y el importe de honorarios de servicios distintos de auditoría, a que se refieren los artículos 24, 25, y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con el desglose que contemple la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas referida en el artículo 89.

b) La identificación de cada uno de los servicios prestados.

c) La existencia de red a declarar y la identificación de las entidades que forman parte de ella.

d) La actualización del domicilio a efectos de notificaciones o de la dirección electrónica habilitada única.

e) El importe de los ingresos totales del auditor de cuentas, así como los ingresos totales de la red a la que pertenezcan.

Artículo 131. *Comunicaciones a las autoridades supervisoras.*

1. La infracción tipificada en el artículo 73.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá siempre cometida cuando hayan transcurrido tres días hábiles desde que el auditor de cuentas haya tenido conocimiento de las circunstancias de obligada información a las que se refieren el artículo 38 y la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin haber efectuado la comunicación a los correspondientes órganos supervisores y, en su caso, a los auditores de cuentas de la entidad dominante. En todo caso, se entenderá cometida si no se ha realizado tal comunicación a la fecha de emitirse el informe de auditoría.

2. Se entenderá que la comunicación presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando afecte al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la respectiva autoridad supervisora.

3. Asimismo, en todo caso se considerará falta de remisión de la copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes cuando hayan transcurrido tres días hábiles desde la finalización del plazo al que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 132. *Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.*

Se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 73.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el informe emitido no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, siempre y cuando su realización no haya sido atribuida a un auditor de cuentas por la normativa vigente.

No se considerará constitutiva de la infracción a que se refiere el párrafo anterior la simple mención de la condición de auditor de cuentas en cualquier tipo de informe que no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo 4, siempre y cuando su redacción o presentación no puedan dar lugar a confusión sobre la naturaleza del trabajo.

En todo caso, se entenderá que no genera confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando la mención en él a la condición de auditor de cuentas se exponga a efectos meramente informativos y se indique expresamente que no se ha realizado un trabajo de auditoría de cuentas de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo.

Se entenderá que se puede generar confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando, por razón de su contenido, redacción o presentación, se pudiera entender que se está emitiendo un informe de auditoría de cuentas de los regulados en los artículos 9 y 13.

Artículo 133. *Incumplimiento de los requerimientos de mejora.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 73.i) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que no se han cumplido sustancialmente los requerimientos de mejora en plazo a que se refiere el artículo 54.4 de la misma ley cuando, entre otros, las medidas para su cumplimiento no se hayan mantenido una vez implementadas.

Artículo 134. *Información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 73.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que el informe anual de transparencia presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar o impedir la adecuada comprensión o percepción de los datos y situación efectiva del auditor de cuentas contenida en dicho informe.

En particular, se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte en los términos previstos en el párrafo anterior al menos a la descripción de la red, del sistema de control de calidad interno, la lista de las entidades de interés público auditadas, la

declaración sobre las prácticas en materia de independencia y el detalle y desglose de los honorarios por servicios de auditoría y distintos de auditoría.

Artículo 135. *Criterios de graduación de las sanciones.*

1. Las sanciones previstas en los artículos 75 y 76 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que resulten aplicables a cada sujeto infractor se considerarán divididas en tres grados, de mayor a menor, denominados, respectivamente, superior, medio e inferior, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la suspensión de la autorización y baja temporal en dicho Registro o en la imposición de una multa, dichos tres tipos de medidas sancionadoras constituirán, en principio, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

b) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

c) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la suspensión de la autorización y baja temporal en el Registro Oficial de Auditores o en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

d) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción sea exclusivamente de naturaleza pecuniaria, se considerará esta fraccionada en tres tramos iguales, que constituirán, de acuerdo con sus cuantías, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

2. La sanción que se imponga a cada sujeto infractor deberá quedar enmarcada en uno de los tres grados indicados en el apartado anterior, teniendo en cuenta para ello la naturaleza e importancia de la infracción cometida y aplicando, el resto de criterios de graduación previstos en el artículo 80.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que resulten procedentes.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en otros preceptos de este reglamento, para la determinación individualizada de la sanción a aplicar se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes criterios:

a) La circunstancia prevista en el artículo 80.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, únicamente se aplicará con carácter de atenuante. Esta circunstancia se aplicará, en particular, cuando el auditor de cuentas, no habiendo identificado una amenaza en un trabajo de auditoría, la identifique posteriormente y haya realizado procedimientos de evaluación de la significatividad y adoptado, en su caso, medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptablemente bajo, y siempre que consten documentados los procedimientos, las medidas y las conclusiones.

b) Las circunstancias previstas en el artículo 80.1, letras a) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán aplicarse como circunstancias atenuantes o agravantes atendiendo al caso concreto en que deban ser aplicadas.

Se apreciará la circunstancia prevista en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como atenuante cuando no existan sanciones impuestas al sujeto infractor que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o que hayan sido canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 138.

Se apreciará la circunstancia prevista en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como agravante, cuando existan sanciones impuestas al sujeto infractor, por distinto tipo de infracción, que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y que no hayan sido canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 138.

c) La concurrencia exclusiva de atenuantes deberá dar lugar a la imposición de una sanción en el grado inmediato inferior al inicialmente aplicable.

4. Los criterios contemplados en este artículo se aplicarán teniendo en cuenta las circunstancias que concurran en las infracciones cometidas y en los sujetos responsables.

Artículo 136. *Sanción adicional a una sanción muy grave o grave consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 78.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que la prohibición al auditor principal responsable del trabajo alcanza a la actividad de auditoría de las cuentas anuales, así como a la de otros estados financieros o documentos contables, incluidos los estados financieros consolidados formulados por la entidad auditada.

Artículo 137. *Normas especiales.*

1. Al responsable de dos o más infracciones se le impondrán todas las sanciones que correspondan a dichas infracciones para su cumplimiento simultáneo cuando proceda por razón de su naturaleza.

En el caso de que no sea posible el cumplimiento simultáneo de las sanciones impuestas, por razón de su naturaleza y efectos, estas se cumplirán de forma sucesiva, comenzando por la de mayor gravedad, y dentro del plazo de prescripción de sanciones a que se refiere el artículo 86 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

En todo caso, se consideran de cumplimiento simultáneo las sanciones previstas en los artículos 75 a 77 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y las sanciones adicionales a las que se refiere el artículo 78 del mismo texto legal.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se sancionarán como infracción continuada los incumplimientos del deber de independencia y los incumplimientos de lo establecido en el artículo 15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en relación con la misma entidad auditada, tipificados, respectivamente, como infracción muy grave o grave en los artículos 72.b) y 73.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y como infracción grave en el artículo 73.h) del mismo texto legal, cuando se refiera a la emisión de dos o más informes de auditoría de cuentas anuales, estados financieros o documentos contables formulados por dicha entidad y por entidades vinculadas a dicha entidad, correspondientes a otros tantos ejercicios sucesivos, siempre y cuando resulten dichas infracciones de una misma y única ocasión, situación o servicio o de un plan preconcebido. En tal caso, la sanción aplicable se deberá imponer en su mitad superior.

3. En el supuesto de que un solo hecho constituya dos o más infracciones o cuando una infracción sea medio necesario para cometer otra, se aplicará en su mitad superior la sanción prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder la sanción resultante de la suma de las que correspondería aplicar si se sancionaran separadamente las distintas infracciones. Cuando la sanción así computada exceda de este límite, la sanción será la suma de las que correspondería imponer a las infracciones por separado.

4. A los efectos de apreciar la existencia de un solo hecho, se requerirá que sean idénticos los actos de ejecución que sean constitutivos de los incumplimientos de normas de auditoría correspondientes a las infracciones cometidas.

5. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 70.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que, en todo caso, concurre una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada cuando el auditor de cuentas haya ajustado su actuación a los criterios manifestados o publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en las resoluciones y contestaciones a consultas que se refieran a circunstancias iguales o similares a las contempladas en las normas técnicas de auditoría respecto a las cuales se plantea aquella discrepancia.

Artículo 138. *Publicidad de la sanción y vigencia.*

1. La publicidad de las inscripciones de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a la que se refiere el artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, salvo la de revocación de la autorización y baja definitiva en el mismo, tendrá una duración de 7, 6, y 5

años, según se trate de sanciones impuestas por la comisión de infracciones muy graves, graves o leves, respectivamente, computándose dichos plazos desde el momento en que se haya producido la publicación.

Se procederá igualmente respecto de las inscripciones en el Registro Mercantil de las sanciones adicionales previstas en el artículo 78 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a las que se refiere el artículo 82.3 de la citada ley.

2. Una vez transcurridos los plazos a los que se refiere el apartado anterior, la inscripción de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y su publicidad, incluida la realizada en el Registro Mercantil, a la que se refiere el artículo 82.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será cancelada de oficio, sin perjuicio del derecho del auditor de cuentas a solicitar su cancelación.

TÍTULO V

De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas

Artículo 139. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas las entidades de ámbito estatal de las que formen parte los auditores de cuentas que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que en sus estatutos figure como única o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.

b) Que al menos un 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la corporación.

c) Que al menos un 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 21.a), sean miembros de la corporación.

Artículo 140. *Funciones.*

Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas desarrollar las siguientes funciones:

a) Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad interno, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

b) Proponer y realizar de forma conjunta los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 29, y conforme a lo previsto en el artículo 30.

c) Organizar y, en su caso, impartir programas de enseñanza teórica, una vez que sean homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

d) Organizar y, en su caso, impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas, así como realizar las verificaciones y comunicaciones referidas a dichas actividades.

e) Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros, cuando así se prevea en las disposiciones normativas.

f) Elaborar las normas deontológicas y códigos de conducta que deben seguir sus miembros.

g) Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejada medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos.

h) Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

i) Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. En particular, podrán ejecutar, en los términos previstos en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la inspección de los auditores de cuentas que no auditen entidades de interés público cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una inspección sobre un auditor de cuentas, además de lo establecido en el artículo 55.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución de la inspección.

j) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este reglamento.

Artículo 141. *Del acceso a la documentación y las actuaciones de verificación por parte de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

A los efectos de lo dispuesto en las letras g) e i) del artículo anterior, las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas serán las responsables de establecer los procedimientos y medidas necesarias para asegurar que únicamente podrán participar y acceder a la documentación de los trabajos de auditoría de cuentas objeto de dichas actuaciones las personas físicas o jurídicas que no se encuentren inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes y que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 55.2, letra b), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto del auditor de cuentas. Quienes accedan a dicha información estarán sujetos al deber de secreto regulado en el artículo 31 de dicha ley, así como a lo dispuesto en la normativa de protección de datos personales, no pudiéndose utilizar dicha información para ninguna otra finalidad incluso aun cuando se modifique la situación en el citado Registro o haya cesado su vinculación con las citadas corporaciones. Las corporaciones velarán en todo caso y momento por el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

Disposición adicional primera. *Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.*

En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurran las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Disposición adicional segunda. *Auditoría de cuentas anuales de las entidades perceptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea.*

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas.

2. Se considerarán recibidas las subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación.

3. Se entenderán por subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Disposición adicional tercera. *Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público.*

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público los contratos contemplados en el artículo 2 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y este represente más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio social y las del siguiente a este.

2. Se considerarán realizadas las actuaciones referidas en el apartado anterior, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Disposición adicional cuarta. *Nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este reglamento.*

El nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este reglamento, se hará, en todo caso, antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

Disposición adicional quinta. *Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.*

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, se establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los Órganos o Instituciones Públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre empresas y entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades la facultad de exigir a las citadas empresas y entidades que, previa solicitud a sus auditores de cuentas, circunstancia que habrá de figurar en el contrato de auditoría de cuentas anuales, se le remita un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales que contribuya al mejor desempeño de las citadas funciones de supervisión y control. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales, que se desarrollará dentro del ámbito de dicha auditoría y cuya elaboración se sujetará en cada caso a la correspondiente norma técnica de auditoría.

2. La obligación de los auditores de cuentas de entidades distintas de las de interés público sometidas al régimen de supervisión de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, según proceda, cualquier hecho o decisión relevante sobre la entidad o institución auditada, a que se refiere el segundo párrafo de la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días hábiles desde que hayan tenido conocimiento de las respectivas circunstancias que puedan dar lugar a las situaciones previstas en el citado artículo, y con independencia de que posteriormente se produzcan o no efectivamente las situaciones que llevarán a reflejar o no en el informe de auditoría las citadas circunstancias.

3. Asimismo, la obligación de los auditores de cuentas, a que se refiere el párrafo tercero de la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de enviar copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras mencionadas en el apartado anterior, en el caso de haber transcurrido el plazo de una semana desde la fecha de entrega de dicho informe de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor, sin que esta haya hecho la correspondiente remisión a las citadas autoridades, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días hábiles.

4. Los datos, informes, antecedentes y demás información obtenida por los Órganos e Instituciones Públicas en virtud de lo dispuesto en esta disposición adicional, solo podrán utilizarse para los fines de control y supervisión encomendados a dichas Instituciones. Las informaciones que los Órganos e Instituciones Públicas, para el cumplimiento de sus funciones, tengan que facilitar a los auditores de cuentas de las empresas y entidades sujetas a su supervisión y control quedarán exceptuadas del deber de secreto al que, en su caso, dichos Órganos e Instituciones se encuentren sujetos, conforme a su respectiva normativa legal.

Disposición adicional sexta. *Formulación de consultas.*

1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio. En caso contrario, dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.

3. La contestación tendrá carácter de mera información, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien, por la relevancia e interés de las cuestiones suscitadas en una determinada consulta, podrá someterlas a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas o del Consejo de Contabilidad, en el marco de sus respectivas competencias.

5. Las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.

La publicación de dichas consultas estará en todo caso sujeta a la normativa de protección de datos personales y, además, no contendrá, en ningún caso, los datos referentes a los sujetos afectados por la consulta.

Disposición adicional séptima. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición, publicación y distribución del boletín oficial del organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas a este respecto.

2. Dicho boletín contendrá:

a) Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, este reglamento o cualquier otra disposición.

b) Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

c) Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la actividad de auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.

3. La publicación del boletín tendrá, como mínimo, periodicidad trimestral, y se hará al menos electrónicamente mediante los soportes que faciliten el mayor acceso a su contenido y, en todo caso, con las previsiones y garantías en materia de transparencia, reutilización de la información y seguridad exigidas en la normativa aplicable en materia de información del sector público.

Disposición adicional octava. *Comisión de Auditoría de entidades de interés público.*

De conformidad con el apartado 3.c) de la disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones mencionados en el artículo 8.1.b) y c) de este reglamento no estarán obligados a tener Comisión de Auditoría.

Disposición adicional novena. *Cláusulas limitativas en la selección del auditor de cuentas.*

Cuando concurran los hechos a que se refiere el artículo 22.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el artículo 16.6 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas informará a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Disposición adicional décima. *Colaboración con la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1.k) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, establecerán los procedimientos y mecanismos de colaboración a efectos de la aplicación efectiva de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en la normativa mercantil aplicable al nombramiento del auditor de cuentas y fijación de sus honorarios.

A estos efectos, en relación con lo establecido en el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se establecerán los mecanismos necesarios para el acceso e intercambio de información apropiados que permitan verificar al registrador mercantil que, previamente a la inscripción del nombramiento del auditor de cuentas, este se encuentra inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente y no se ve afectado por alguna circunstancia que le impida la realización del trabajo de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de esta actividad, así como aquel intercambio de información correspondiente a los Registros Mercantiles, de la Propiedad u otra información, que pueda ser necesario para el ejercicio de la función supervisora ejercida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A los efectos de acreditar el titular real de las entidades sujetas a auditoría, u otras comprobaciones necesarias para la supervisión y en tanto no se haya creado el Registro único de Titularidades Reales del Ministerio de Justicia, la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública dará las instrucciones necesarias para que quede asegurado el acceso al Registro de Titularidades Reales del Colegio Oficial de los Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España y a la Base de Datos de Titularidades Reales del Consejo General del Notariado.

Podrá encomendarse la gestión y la propuesta de decisión sobre los expedientes sancionadores por incumplimiento del deber de depósito de cuentas a los registradores mercantiles competentes por razón del domicilio del obligado. Los aranceles a percibir como premio de liquidación en razón de la encomienda de gestión para la sanción por falta de depósito de cuentas serán los que se establezcan en la encomienda concertada entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública previa memoria económica elaborada por el Colegio Oficial de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles y de Bienes Muebles de España.

Disposición adicional undécima. *Régimen sancionador del incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.*

1. El plazo total para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador regulado en el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, será de seis meses a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y de la posible ampliación de

dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los artículos 22, 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

2. Los criterios para determinar el importe de la sanción, de conformidad con los límites establecidos en el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, serán los siguientes:

a) La sanción será del 0,5 por mil del importe total de las partidas de activo, más el 0,5 por mil de la cifra de ventas de la entidad incluida en la última declaración presentada ante la Administración Tributaria, cuyo original deberá aportarse en la tramitación del procedimiento.

b) En caso de no aportar la declaración tributaria citada en la letra anterior, la sanción se establecerá en el 2 por ciento del capital social según los datos obrantes en el Registro Mercantil.

c) En caso de que se aporte la declaración tributaria, y el resultado de aplicar los mencionados porcentajes a la suma de las partidas del activo y ventas fuera mayor que el 2 por ciento del capital social, se cuantificará la sanción en este último reducido en un 10 por ciento.

Disposición transitoria primera. *Programas de enseñanza teórica.*

A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica a que se refiere el artículo 27, se admitirán los programas de enseñanza teórica homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con las normativas anteriores, sin perjuicio de la obligación de las personas que los hubieren realizado de actualizar los conocimientos adquiridos.

Cuando se produzcan cambios sustantivos en las materias de formación, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá establecer mediante resolución la obligación de cursar formación adicional sobre dichas materias, estableciendo las condiciones de homologación de los programas que impartan dicha formación.

Disposición transitoria segunda. *Formación práctica.*

La formación práctica adquirida antes del 1 de enero de 2015 podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el artículo 25.3 del derogado Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio.

La formación práctica adquirida entre el 1 de enero de 2015 y la entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disposición transitoria tercera. *Remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Lo dispuesto en el artículo 20, en cuanto a los modelos de solicitud y baja en las diferentes secciones y situaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y los nuevos requerimientos de información exigidos en el artículo 89 serán exigibles cuando se dicten las resoluciones que establezcan los modelos a los que se refieren los artículos 20 y 89 y en los plazos en ellas determinados. Hasta ese momento seguirán aplicándose las normas sobre solicitudes de inscripción y baja en las diferentes secciones del citado Registro y las normas sobre presentación de los modelos de remisión de información periódica al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas vigentes a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

Disposición transitoria cuarta. *Procedimientos sancionadores.*

Los procedimientos sancionadores administrativos regulados en este reglamento iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento continuarán rigiéndose por las normas contenidas en el régimen anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26 de Ley 40/2015, de 1 de octubre.

Disposición transitoria quinta. *Administradores concursales.*

Hasta que entre en vigor el desarrollo reglamentario del artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Decanato de los Juzgados las relaciones de las personas físicas, en situación de ejercientes, y jurídicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que hayan manifestado su disponibilidad para ser nombrados administradores concursales.

Disposición transitoria sexta. *Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público.*

Lo establecido en el capítulo I del título I y en los capítulos II y VI del título II de este reglamento, que modifique el régimen anterior a la aprobación de este reglamento, será aplicable para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

Disposición final primera. *Nombramiento de auditor por el registrador mercantil.*

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, en el caso de nombramiento de auditor de cuentas por el Registrador Mercantil en los supuestos previstos legalmente, el auditor de cuentas tendrá un plazo de diez días hábiles a contar desde la fecha de la notificación del nombramiento para comparecer ante el Registrador y aceptar o rechazar el nombramiento.

Transcurrido el plazo al que se refiere el párrafo anterior sin haber comparecido el auditor designado, o si este hubiese rechazado el nombramiento o su notificación, el Registrador Mercantil procederá a un nuevo nombramiento, caducando el anterior. Si el Registrador Mercantil designa sucesivamente a tres auditores y ninguno de ellos comparece o rechazan el nombramiento o la notificación, el registrador procederá al cierre del expediente salvo justa causa debidamente acreditada. El cierre del expediente no impedirá la producción de los efectos legalmente previstos para el supuesto de auditoría obligatoria.

Disposición final segunda. *Modificación de las normas de control de calidad interno.*

En el plazo máximo de tres meses desde la entrada en vigor de este reglamento, se adaptarán las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas a lo establecido en los artículos 28 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y 67 de este reglamento, a iniciativa de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Dichas normas tendrán como objetivo promover la máxima calidad y para ello podrán establecer requisitos específicos para el cumplimiento de los objetivos y principios del sistema de control de calidad establecidos por los mencionados artículos, de acuerdo con los principios y práctica comúnmente admitida en la Unión Europea.

Disposición final tercera. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 139, tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, al menos:

a) Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores.
b) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

§ 75

Orden CUD/1185/2022, de 28 de noviembre, por la que se regula el alcance de la revisión formal de las cuentas anuales y de los planes de actuación que debe realizar el Protectorado de fundaciones de competencia estatal

Ministerio de Cultura y Deporte
«BOE» núm. 289, de 2 de diciembre de 2022
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2022-20189

La Constitución Española reconoce en el artículo 34 el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley.

El desarrollo de este precepto se ha llevado a cabo, fundamentalmente, en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; en el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, y en el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre.

Con arreglo a este marco normativo, al Protectorado le corresponde velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, teniendo en cuenta la voluntad del fundador y la consecución del interés general. Asimismo, entre sus funciones también se incluye la de verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales.

Un hito fundamental en la regulación del Protectorado se produce con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que modificó el artículo 34.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, para precisar que las funciones de Protectorado respecto de las fundaciones de competencia estatal serían ejercidas por la Administración General del Estado a través de un único órgano administrativo.

Esta previsión se concretó a través del Real Decreto 1066/2015, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 257/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, atribuyendo a la Secretaría General Técnica de dicho Departamento, a través de la Subdirección General del Protectorado de Fundaciones, el ejercicio de las funciones del Protectorado de las fundaciones de competencia estatal, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias; desapareciendo en consecuencia los Protectorados existentes hasta entonces en los distintos Departamentos ministeriales.

Como se señala en la parte expositiva del citado Real Decreto 1066/2015, de 27 de noviembre, la implantación de un Protectorado único de competencia estatal tuvo su origen en la medida núm. 1.02.003 recogida en la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA), que contemplaba la creación de un único Registro de Fundaciones y un único Protectorado de competencia estatal para las fundaciones que

desarrollen su actividad en todo el territorio del Estado o principalmente en el territorio de más de una comunidad autónoma. Para ello, se aprobó también la Orden PRE/2537/2015, de 26 de noviembre, por la que se dispone la entrada en funcionamiento y la sede del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Actualmente las funciones de Protectorado respecto de las fundaciones de competencia estatal son ejercidas por el Ministerio de Cultura y Deporte, a través de la Subdirección General del Protectorado de Fundaciones, dependiente de la Secretaría General Técnica, de acuerdo con los artículos 7.1.p) y 7.2.c) del Real Decreto 509/2020, de 5 de mayo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura y Deporte.

Entre esas funciones del Protectorado se encuentra también el examen y comprobación de las cuentas anuales y de los planes de actuación que deben presentar anualmente las fundaciones. Comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, el Protectorado procederá a depositarlos en el Registro de Fundaciones de competencia estatal, a quien corresponde la publicidad de las cuentas anuales y de los planes de actuación, de modo que cualquier persona puede obtener información de los documentos depositados.

Además de la revisión formal, el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, contempla las comprobaciones materiales que, dentro del plazo de cuatro años desde la presentación, puede realizar el Protectorado en el ejercicio de sus funciones.

Es, pues, necesario, delimitar el ámbito de la revisión formal de cuentas y planes de actuación, concretando su alcance. Con ello se pretende garantizar la seguridad jurídica, evitando interpretaciones diversas acerca de los aspectos que debe comprender y la forma de subsanación en caso de detectar algún defecto o error.

Para ello, resulta preciso efectuar una labor de sistematización de la información a recabar y comprobar, siguiendo la línea apuntada por la Resolución de 14 de noviembre de 2016, de la Secretaría General Técnica del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, por la que se establecieron los modelos específicos para el cumplimiento de las obligaciones de presentación al Protectorado de las cuentas anuales y el plan de actuación.

Con arreglo a esta resolución, la presentación de las cuentas anuales y los planes de actuación se verifica a través de una aplicación informática habilitada al efecto, lo que, por un lado, ha facilitado las tareas de comprobación que corresponden al Protectorado, y, por otro, ha supuesto un instrumento de ayuda para muchas fundaciones, especialmente aquellas con menores recursos o experiencia en la gestión; permitiendo a su vez mejorar el conocimiento sobre el sector fundacional.

Procede ahora continuar avanzando en el objetivo de alcanzar una mayor eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos, que permita el adecuado cumplimiento de las funciones encomendadas al Protectorado, al tiempo que asegure a las fundaciones conocer con definición y claridad el alcance de sus obligaciones ante el mismo.

Con este fin, la presente orden define el alcance y procedimiento de la comprobación formal de las cuentas anuales y planes de actuación de las fundaciones, a realizar por el Protectorado, manteniendo la obligatoriedad de presentar ambos documentos utilizando los formatos establecidos en la aplicación informática diseñada al efecto, disponible en la página web del Ministerio de Cultura y Deporte, y de presentarlos a través de la sede electrónica asociada al mismo.

Por otro lado, se concreta la documentación a acompañar con la solicitud de depósito de cuentas anuales y del plan de actuación, y la forma de presentación de los mismos, introduciendo la exigencia de que, salvo la relación de patronos asistentes, se firme tanto por las personas que ostentan la presidencia y la secretaría utilizando cualquiera de los sistemas de firma electrónica previstos en el artículo 10.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. En ese sentido, la persona que ostenta la presidencia actúa en representación de la fundación como persona jurídica, por lo que está obligada en todo caso a la relación con la Administración a través de medios electrónicos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre; por el contrario, la persona que ostenta el cargo de la secretaría de la fundación realiza sus funciones en el ámbito jurídico privado de la fundación, no representando estrictamente a la misma. Sin embargo, considerándose que se trata de una persona física que, por motivo de las cualificadas funciones que tiene encomendadas en el patronato y en relación con la fundación, cuenta necesariamente con la infraestructura y la

capacidad técnica precisa para efectuar su comunicación por medios electrónicos, se establece la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración en virtud del artículo 14.3 de la citada Ley 39/2015, de 1 de octubre.

En cuanto a la comprobación formal de las cuentas anuales, se precisan los extremos que son objeto de verificación por el Protectorado, destacando la necesidad de que se presenten de forma completa, acompañadas del certificado de aprobación y demás documentos que resulten preceptivos con arreglo a la normativa aplicable. Igualmente, la orden establece los supuestos que impedirían el depósito de las cuentas anuales, en caso de no ser subsanados a requerimiento del Protectorado. Se trata de supuestos en los que el defecto es de tal entidad que impide garantizar la autenticidad o identidad del documento, o que se haya seguido debidamente el procedimiento para su aprobación.

Junto a lo anterior, se introducen una serie de circunstancias que, no impidiendo el depósito de las cuentas, revelan aspectos de la gestión de la fundación que, por su relevancia, deben ser puestos de manifiesto, a fin de que sean tenidos en cuenta en la actuación futura de la entidad, permitiendo a su vez un mejor conocimiento de la realidad de la actividad fundacional.

Conviene resaltar, en este punto, el papel esencial que tiene la transparencia en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos. Las fundaciones, además de los ingresos derivados de su patrimonio, de los ingresos de las actividades que pueden realizar y de las aportaciones privadas que pueden recibir, se financian a través de subvenciones, donaciones y pueden disfrutar de un régimen fiscal más beneficioso, por cuanto deben potenciarse todas aquellas medidas que generen un mayor acceso a la información sobre la situación de estas entidades.

Asimismo, y por lo que se refiere a la comprobación formal del plan de actuación, de forma análoga a las cuentas anuales e inspirándose en los mismos principios, se especifican, tanto las circunstancias que impedirían el depósito, como aquellas que, no teniendo entidad suficiente para ello, sí deben ser objeto de mención a la hora de acordar su remisión al registro.

La orden incorpora también una previsión relativa al alcance de la comprobación en aquellos casos de modificación del ámbito territorial de actuación de una fundación, de modo que pasen a situarse bajo el Protectorado de fundaciones de competencia estatal. En estos supuestos, la revisión se efectuará a partir de la fecha de inscripción en el Registro de fundaciones de competencia estatal y respecto a las cuentas y planes de actuación que la fundación esté obligada a presentar desde ese momento.

Por último, por razones de economía, eficacia y eficiencia, se incorpora para las fundaciones del sector público estatal que rinden sus cuentas anuales a través del procedimiento regulado en la Orden EHA/2043/2010, de 22 de julio, por la que se regula el procedimiento de remisión de las cuentas anuales y demás información que las entidades del sector público empresarial y fundacional del Estado han de rendir al Tribunal de Cuentas, y de la información de carácter anual y trimestral a remitir a la Intervención General de la Administración del Estado, la posibilidad de que se puedan establecer sistemas para la cesión de la información económico-financiera del Ministerio de Hacienda y Función Pública al Ministerio de Cultura y Deporte.

Finalmente, en cuanto a la eficacia temporal, a fin de permitir tanto a las fundaciones como al propio Protectorado contar con un periodo suficiente para adaptarse a las nuevas previsiones, se contempla su aplicación a la comprobación formal de cuentas anuales y planes de actuación que se presenten a partir del 1 de enero de 2023.

En la elaboración de esta orden se han cumplido los principios de buena regulación recogidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. En particular, el proyecto se acomoda al principio de necesidad y eficacia, ya que es el medio más adecuado para el cumplimiento y realización de las funciones encomendadas al Protectorado de Fundaciones de competencia estatal. De igual modo, se han respetado los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, al recoger la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, y contribuir a conformar un marco normativo estable en la materia. Por último, la regulación proyectada es también adecuada a los principios de transparencia, pues se ha posibilitado que los potenciales destinatarios tengan una participación activa en la elaboración de la norma, y de eficiencia, al evitar cargas administrativas accesorias y

racionalizar la regulación y la gestión de los recursos públicos destinados a la satisfacción de los fines perseguidos.

La presente orden se dicta al amparo de la habilitación contenida en la disposición final primera del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, que habilita a los titulares de los departamentos ministeriales para que adopten, en el marco de sus competencias, las disposiciones precisas para el desarrollo y aplicación de lo establecido en dicho reglamento.

En virtud de lo expuesto, con la aprobación previa de la Ministra de Hacienda y Función Pública, dispongo:

Artículo 1. *Objeto.*

La presente orden tiene por objeto regular el alcance y procedimiento de la comprobación formal que realiza el Protectorado de fundaciones de competencia estatal respecto de las cuentas anuales y planes de actuación de las fundaciones que se encuentran en su ámbito de actuación, de conformidad con lo previsto en los artículos 25.7 y 8 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y 26 a 34 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre.

Artículo 2. *Formulación de cuentas anuales y planes de actuación.*

1. Las cuentas anuales y los planes de actuación deben formularse conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad y en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre; el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y el Plan de contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Las cuentas anuales y los planes de actuación que se presenten al Protectorado estatal deberán elaborarse en los formatos establecidos en la aplicación informática diseñada al efecto, disponible en la página web del Ministerio de Cultura y Deporte.

Artículo 3. *Forma de presentación.*

1. La presentación de las cuentas anuales y planes de actuación formulados de la forma prevista en el artículo anterior se efectuará a través de la sede electrónica asociada del Ministerio de Cultura y Deporte, utilizando el trámite habilitado para ello. A tal efecto, deberán cumplirse los requisitos establecidos para el formato y contenido de los distintos campos.

En particular, deberá constar la última referencia generada por la aplicación informática, con el objeto de garantizar la no manipulación de la información.

2. La información de las cuentas anuales y planes de actuación grabada en la aplicación informática, deberá reflejar fielmente la contabilidad, la actividad de la fundación y la previsión de las actividades a realizar, según proceda.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1, en aquellos casos en que el formato de las cuentas anuales aprobadas por el patronato y que, en su caso, hayan sido objeto de auditoría, no se corresponda con el formato de las generadas por la aplicación informática del Protectorado, deberán acompañarse de un certificado o declaración firmada por las personas que ostenten la presidencia y la secretaría de la fundación en el que se haga constar expresamente dicha circunstancia, asegurando la identidad de contenido con los datos grabados en la aplicación y manifestando que el patronato de la fundación ha sido informado de esta circunstancia, debiendo presentarse en este caso las cuentas anuales en ambos formatos debidamente firmadas.

4. En caso de que la elaboración y presentación de las cuentas anuales y planes de actuación no se ajuste a lo previsto en esta orden, el Protectorado requerirá la correspondiente subsanación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 4. *Solicitud de depósito.*

1. Dentro de los diez días siguientes a la aprobación de las cuentas anuales, el patronato de la fundación presentará al Protectorado para su depósito en el Registro de Fundaciones de competencia estatal, las cuentas anuales debidamente firmadas de forma electrónica por las personas que ostenten la presidencia y la secretaría. A estos efectos, podrá utilizarse cualquiera de los sistemas de firma electrónica previstos en el artículo 10.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

2. Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

El patronato está obligado a formular y aprobar, en el plazo máximo de seis meses a partir del cierre del ejercicio, las cuentas anuales. No obstante, en el caso de que las cuentas sean auditadas, el plazo máximo para su formulación será de tres meses a partir del cierre del ejercicio.

Deberán ir acompañadas de la siguiente documentación:

a) Certificado del acuerdo de aprobación del patronato.

b) Relación de patronos asistentes a la reunión de aprobación de las cuentas, incluyendo, en su caso, las correspondientes delegaciones de voto en los supuestos de representación.

c) Informe de auditoría en los supuestos previstos en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, así como en cualesquiera otros en que resulte obligatoria o que, no siéndolo, la fundación se someta voluntariamente a auditoría.

d) En su caso, informe anual sobre el grado de cumplimiento de los códigos de conducta para la realización de inversiones financieras temporales.

e) Cualquier otra documentación que establezcan las disposiciones vigentes.

3. Dentro de los tres últimos meses de cada ejercicio, el patronato elaborará, aprobará y presentará al Protectorado de fundaciones de competencia estatal el plan de actuación firmado por medios electrónicos por las personas que ostentan la presidencia y la secretaría, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevean realizar durante el ejercicio siguiente.

El plan de actuación se acompañará del certificado en el que conste su aprobación, que incluirá la relación de los patronos asistentes a la reunión presentes o representados.

4. En los casos previstos en los apartados anteriores, el certificado del acuerdo aprobatorio del patronato, tanto de las cuentas anuales como del plan de actuación, emitido por la persona que ostenta la secretaría con el visto bueno de la persona que ostenta la presidencia de la fundación, deberá estar firmado por medios electrónicos, a través de cualquiera de los sistemas de firma electrónica establecidos en el artículo 10.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Lo dispuesto en el presente apartado será aplicable a cualquier otra documentación que la fundación remita junto con las cuentas anuales o los planes de actuación.

5. La relación de patronos asistentes a la reunión en la que se aprueben las cuentas anuales de la fundación deberá firmarse por los patronos asistentes, preferiblemente a través de los sistemas de firma electrónica previstos en el artículo 10.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. No obstante, se admitirá la firma manuscrita original de los patronos asistentes, siempre que la relación se firme después por la persona que ostenta la secretaría con el visto bueno de la persona que ostenta la presidencia de la fundación mediante alguno de los sistemas de firma electrónica indicados.

6. En aquellos supuestos en los que se realice la reunión del patronato de forma telemática, o no resulte posible la firma en un único documento de todos los patronos asistentes, se admitirá para acreditar dicha asistencia una hoja de firma por cada patrono o por grupo de patronos, firmada de la forma prevista en el apartado anterior.

Artículo 5. *Procedimiento de comprobación formal de las cuentas anuales y del plan de actuación.*

1. El Protectorado de fundaciones de competencia estatal examinará las cuentas anuales y los planes de actuación presentados y, en su caso, el informe de auditoría y

cualquier otra documentación que resulte exigible, para comprobar la adecuación formal de las cuentas anuales y los planes de actuación a la normativa vigente. Si en dicho examen se apreciasen errores o defectos formales, el Protectorado lo notificará al patronato para que proceda a su subsanación en un plazo no inferior a diez días.

2. Transcurrido el plazo concedido sin haberse aportado la documentación preceptiva, o sin que se hayan subsanado los defectos comunicados por el Protectorado, este dictará, según proceda, resolución teniendo a la fundación por desistida de su solicitud de depósito, o denegando éste por concurrir defectos que así lo impiden. Sin perjuicio de lo anterior, el Protectorado, a la vista de las circunstancias concurrentes, podrá ejercer las acciones que le confiere el artículo 35.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

3. Si no se aprecian defectos que impidan el depósito, o si hubieran sido subsanados por la fundación, el Protectorado dictará resolución acordando el depósito de los documentos examinados en el Registro de fundaciones de competencia estatal, sin perjuicio de las comprobaciones materiales de las cuentas anuales que, dentro del plazo de cuatro años desde su presentación, pueda realizar en el ejercicio de sus funciones.

La resolución que se dicte se notificará al patronato y se dará traslado al Registro de Fundaciones de competencia estatal para su depósito y publicidad.

4. Durante el procedimiento de comprobación, el Protectorado podrá realizar recomendaciones para su consideración en futuras cuentas anuales o planes de actuación. Dichas recomendaciones se comunicarán al patronato junto a la resolución prevista en el apartado anterior.

Artículo 6. *Alcance de la comprobación formal de las cuentas anuales.*

1. Para comprobar la adecuación formal de las cuentas anuales a la normativa vigente, el Protectorado verificará los siguientes extremos:

a) Que su elaboración y presentación se efectúa de conformidad con lo dispuesto en la presente orden ministerial.

En particular, se comprobará que las cuentas anuales presentadas coinciden con las cuentas generadas por la aplicación y con el modelo de formulación de cuentas declarado en el certificado de aprobación por la fundación.

b) Que constan de balance, cuenta de resultados y memoria, firmadas por la persona que ostenta la secretaría con el visto bueno de la persona que ostenta la presidencia de la fundación, y que estos documentos han sido elaborados de conformidad con el Plan General de Contabilidad y las normas de adaptación a las entidades sin fines lucrativos.

c) Que están acompañadas por el certificado de aprobación, expedido por la persona que ostenta la secretaría con el visto bueno de la persona que ostenta la presidencia de la fundación, debidamente inscritos en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

El certificado de aprobación incluirá la aplicación del excedente del ejercicio, el modelo de formulación de cuentas y deberá ir acompañado por la relación de patronos asistentes a la reunión en que fueron aprobadas, firmada por todos ellos.

A tal efecto, el Protectorado comprobará la composición del patronato inscrito en el Registro de Fundaciones de competencia estatal en la fecha de la reunión de aprobación de las cuentas anuales. Cuando falte la inscripción en el Registro de Fundaciones de alguno de los patronos asistentes a dicha reunión del patronato, el Protectorado verificará que concurre el quórum preciso para la aprobación de las cuentas con los patronos inscritos a dicha fecha.

d) Que están acompañadas de la documentación que resulte exigible de acuerdo con la normativa vigente.

e) Que el modelo de formulación de las cuentas presentadas coincide con las auditadas, tanto en los supuestos previstos en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, como en cualesquiera otros en que resulte obligatoria la auditoría o que, no siéndolo, la fundación se someta voluntariamente a ella.

f) En la memoria se comprobará que consta cumplimentada la nota relativa a clasificación de actividades, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

2. Impedirán el depósito de las cuentas anuales, en caso de no ser subsanados, los siguientes defectos:

a) Documentación ilegible, o que contenga datos o fechas manifiestamente erróneas o incoherentes.

b) Falta de firma o firmas no válidas.

c) En caso de delegaciones de fundaciones extranjeras, la falta de conformidad de la fundación matriz.

d) Falta total o parcial de las cuentas anuales o de alguno de los documentos obligatorios que deban presentarse junto con ellas.

e) Certificación de aprobación que no contenga todos los datos indicados en el apartado anterior.

f) Presentación de modelos de cuentas incorrectos, no coincidentes con el certificado de aprobación remitido o, en su caso, con el informe de auditoría presentado.

g) Ausencia en las cuentas presentadas de la última referencia generada por la aplicación informática o existencia de información no coincidente con los datos grabados en el aplicativo informático.

3. El Protectorado dejará constancia en la resolución que acuerde el depósito de las cuentas anuales, de las siguientes circunstancias que no impiden el depósito:

a) La aprobación o presentación de las cuentas anuales fuera de plazo.

b) La falta de presentación o de depósito de las cuentas en ejercicios anteriores.

c) Importe total o parcial pendiente de desembolso de la dotación fundacional distinto en las cuentas del que figura inscrito en el Registro de Fundaciones.

d) Falta del desembolso de la dotación fundacional, una vez transcurrido el plazo legalmente establecido para ello.

e) Ausencia continuada de realización de actividades en cumplimiento de fines fundacionales.

f) Actuación reiterada de la fundación en una única comunidad autónoma.

Artículo 7. *Alcance de la comprobación formal del plan de actuación.*

1. Para comprobar la adecuación formal del plan de actuación a la normativa vigente, el Protectorado verificará los siguientes extremos:

a) Que su formulación se ha realizado de conformidad con las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y su presentación se efectúa de conformidad con la presente orden ministerial.

b) Que está acompañado por el certificado de aprobación, expedido por la persona que ostenta la secretaría con el visto bueno de la persona que ostenta la presidencia, debidamente inscritos en el Registro de fundaciones de competencia estatal, que incluirá la relación de los patronos asistentes a la reunión presentes o representados.

A tal efecto, el Protectorado comprobará la composición del patronato inscrito en el Registro de Fundaciones de competencia estatal en la fecha de la reunión de aprobación del plan de actuación. Cuando falte la inscripción en el Registro de Fundaciones de alguno de los patronos asistentes a dicha reunión del patronato, el Protectorado verificará que concurre el quorum preciso para la aprobación del plan de actuación con los patronos inscritos a dicha fecha.

c) Que consta información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como del grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

2. Impedirán el depósito del plan de actuación, en caso de no ser subsanados, los siguientes defectos:

a) Documentación ilegible, o que contenga datos o fechas manifiestamente erróneas o incoherentes.

b) Falta de firma o firmas no válidas.

c) En caso de delegaciones de fundaciones extranjeras, la falta de conformidad de la fundación matriz.

d) Ausencia en el plan de actuación presentado de la última referencia generada por la aplicación informática o información no coincidente con los datos grabados en el aplicativo informático.

e) Ausencia manifiesta en el Plan de actuación de identificación de las actividades a realizar o de otros datos obligatorios.

3. El Protectorado dejará constancia en la resolución que acuerde el depósito del plan de actuación, de las siguientes circunstancias que no impedirán el depósito:

a) La aprobación o presentación del plan de actuación fuera de plazo.

b) La falta de identificación o insuficiente descripción de las actividades de la fundación.

c) La falta de presentación o de depósito de los planes de actuación en ejercicios anteriores.

d) Ausencia continuada de realización de actividades en cumplimiento de fines fundacionales.

e) Actuación de la fundación en una única comunidad autónoma.

Disposición adicional primera. *Fundaciones procedentes de Registros autonómicos.*

En los casos de modificación del ámbito territorial de actuación de una fundación que determine que las competencias al respecto pasen a ser ejercidas por el Protectorado de fundaciones de competencia estatal, éste llevará a cabo la comprobación de cuentas anuales y planes de actuación que deban presentarse con posterioridad a la fecha de inscripción.

Disposición adicional segunda. *Fundaciones del sector público estatal.*

Para las fundaciones del sector público estatal, se podrán establecer sistemas para la cesión de la información económico-financiera del Ministerio de Hacienda y Función Pública al Ministerio de Cultura y Deporte. A tal fin, la Intervención General de la Administración del Estado y el Protectorado de Fundaciones establecerán los sistemas y formatos informáticos y telemáticos a través de los que se realizará la cesión de información a la Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura y Deporte.

Disposición final única. *Entrada en vigor y aplicación.*

La presente orden entrará en vigor el día 1 de enero de 2023, y será de aplicación a la comprobación formal de cuentas anuales y planes de actuación que se presenten a partir de dicha fecha.