



GOBIERNO
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO
MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

i/c/a/c

**Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas**

CALLE
DE
LEÓN

CALLE DE LAS
HUERTAS

BOLETÍN Nº 132

DICIEMBRE 2022

Catálogo publicaciones AGE:
<http://publicacionesoficiales.boe.es/>

Esta publicación está disponible exclusivamente en formato electrónico en el sitio web www.icac.gob.es
© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación, siempre que se mencione su procedencia

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
DE CUENTAS BOICAC ® N° 132

Fecha de cierre de la edición: 25 de enero de 2023

NIPO: 095-20-002-2
ISSN: 1130-3883

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital)
Huertas, 26 - 28014 MADRID

Edición y maquetación: Editorial MIC



01 DISPOSICIONES GENERALES

Auditoría	05
Resolución de 20 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de los auditores de cuentas de realizar formación continuada.	05
Resolución de 20 de diciembre de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se modifica la Resolución de 26 de julio de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen las características y condiciones que deben reunir los programas de enseñanza teórica para su homologación.	27
Resolución de 20 de diciembre 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se modifica el apartado segundo de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad.	28

02 REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Cervantes 15 Auditores, S.L.	30
Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Daniel Fernández González.	30
Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Javier Lagares Puig.	31
Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Panaro Audit, S.L.P. y al auditor de cuentas D. Arturo Martínez Serra.	31
Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.	33
Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.	35
Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría.	37

03 COMUNICACIONES Y CONSULTAS

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de Auditoría y Contabilidad.	38
--	----





Consultas	39
Auditoría	39
<i>Consulta 1</i>	
Consulta solicitando aclaración del alcance de los apartados e) y f) del artículo 8.1 del RLAC, en cuanto a la consideración de determinadas entidades como de interés público	39
Contabilidad	40
<i>Consulta 1</i>	
Sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pagos a proveedores en operaciones comerciales, tras la publicación en el BOE de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas.	40
<i>Consulta 2</i>	
Sobre la llevanza de la contabilidad y la formulación de cuentas anuales por las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 5.1 de la Orden ICT/1466/2021.	41
<i>Consulta 3</i>	
Sobre el tratamiento contable del precio contingente en la adquisición de una inversión en el patrimonio de una empresa que no es del grupo.	42
<i>Consulta 4</i>	
Sobre el tratamiento contable relativo a un contrato de fiducia sobre el aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.	44
<i>Consulta5</i>	
Sobre el tratamiento contable de la transformación de acciones ordinarias en acciones sin voto.	47
<i>Consulta6</i>	
Sobre la obligatoriedad de incluir información comparativa en el primer ejercicio en el que se exige la presentación del estado de información no financiera.	49

04 ÁMBITO INTERNACIONAL

DIRECTIVA (UE) 2022/2464 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 14 de diciembre de 2022 por la que se modifican el Reglamento (UE) nº 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas	51
---	----

01 DISPOSICIONES GENERALES

Auditoría

Resolución de 20 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de los auditores de cuentas de realizar formación continuada.

El artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece la obligación para los auditores de cuentas de realizar actividades de formación continuada, que podrán ser organizadas, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades.

Al objeto de dar cumplimiento al mandato del legislador, el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, en sus artículos 33 a 36, ambos inclusive, regula de forma más detallada la obligación legal de realizar la formación continuada prevista. En particular, se determina el número mínimo de horas que deben realizar los auditores de cuentas tanto por períodos anuales como trienales, el criterio de imputación del exceso de horas del periodo trienal al primer periodo anual siguiente, las condiciones para la dispensa y la prórroga del cumplimiento de la obligación de formación continuada, las actividades que se computarán a efectos del cumplimiento de la obligación de formación continuada, los centros e instituciones que pueden organizar e impartir estas actividades, entre los que se encuentran las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, las Universidades, otros centros que sean reconocidos y a los que se añaden, como novedad, los Centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico. Asimismo, se regula la obligación de los centros organizadores de actividades de formación continuada de rendir anualmente información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en relación con las actividades organizadas y finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año. Respecto a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas también rendirán información sobre las actividades de formación que les hayan remitido los auditores pertenecientes a las mismas. También se regula el plazo con el que contarán los auditores de cuentas para completar o subsanar, en su caso, la información que hubiera sido remitida por la corporación de derecho público a la que pertenezcan y por los restantes centros reconocidos. Aquellos auditores que no pertenezcan a ninguna Corporación remitirán al ICAC la información relativa a las actividades de formación continuada realizadas en el periodo correspondiente, que no hayan sido presentadas por los centros organizadores de actividades de formación continuada autorizados.

En la medida en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el responsable último del seguimiento y observancia de la obligación de realizar actividades de formación continuada, se estableció en el citado Reglamento que tanto el reconocimiento de dichos centros como la recepción de esa información se realizara por este Organismo. Al mismo tiempo, y conforme a lo dispuesto en los artículos 34.2, 35.5 y 36.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, se faculta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante Resolución, regule distintos aspectos de la formación continuada. Así, y entre otros, establecerá el modelo para la solicitud de la prórroga del cumplimiento de la obligación de formación continuada por causa de fuerza mayor, podrá modificar la lista de las actividades, establecer las condiciones que deben reunir los centros organizadores de actividades de formación continuada para que puedan ser reconocidos a estos efectos, así como la forma y los modelos de remisión de la información correspondiente a dichas actividades al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de los centros organizadores y de los auditores.

En este contexto, esta Resolución viene a desarrollar determinados aspectos relacionados con la formación continuada, completando así lo establecido a nivel legal y reglamentario en esta materia.

La anterior Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 29 de octubre de 2012, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas, supuso una gran aportación a la regulación de la formación continuada de auditores. Parte de dicha regulación ha quedado incorporada en el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, por lo que se procede en el presente texto a una actualización de dicha Resolución, incorporando solo los aspectos que requieren regulación específica.

En consecuencia, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, y en uso de la habilitación otorgada en los artículos 34.2, 35.5 y 36.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 2/2021 de 12 de enero, RESUELVE:



CAPÍTULO I

Disposiciones generalesArtículo 1. *Objeto.*

La presente Resolución es de aplicación a la obligación de formación continuada establecida en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y tiene por objeto desarrollar determinados aspectos relativos a la formación continuada a la que se refieren los artículos 33 a 36, ambos inclusive, del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

Artículo 2. *Obligación de realizar formación continuada.*

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 33.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, la obligación de realizar formación continuada afecta a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes y a los 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.
2. A estos efectos, se consideran auditores que colaboran activamente en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas aquéllos que, estando en la situación de no ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, declarados como tales a este Registro por los auditores ejercientes y sociedades de auditoría, conforme al apartado cuarto de la Resolución de 29 de julio de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban los modelos de solicitud de expedición de certificados a instancia de parte, y de inscripción y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. A estos efectos, se considerará lo establecido en el segundo párrafo del apartado tercero de la mencionada Resolución.
3. Los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en cumplimiento del artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no están obligados a realizar formación continuada.

Artículo 3. *Periodos de cómputo.*

1. El periodo anual para el cómputo del tiempo para el cumplimiento de la obligación de formación continuada se inicia el 1 de octubre de cada año. Los sucesivos periodos de tres años se refieren a periodos comprendidos entre el 1 de octubre y el 30 de septiembre de cada intervalo de tres años.
2. Para la determinación del número de horas que correspondan en el caso de plazo inferior al año, así como en los casos de dispensa y prórroga a que se refieren los artículos 33.2 y 34, respectivamente, del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, el cálculo se realizará considerando el número de días naturales correspondiente.

Artículo 4. *Solicitud y concesión de prórroga.*

1. Según lo previsto en el artículo 34.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, cuando por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el artículo 33.1 del citado Reglamento por un periodo superior a dos meses continuados, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa solicitud del auditor y aportación de la justificación documental que acredite la imposibilidad de cumplir con dicha obligación, podrá conceder una prórroga para la obligación de formación mínima proporcional a dicho periodo, condicionada a que ésta se realice una vez desaparecida la causa de fuerza mayor.
2. La solicitud de prórroga se presentará electrónicamente conforme al modelo previsto en el Anexo I e irá acompañada de la documentación que acredite la causa de fuerza mayor. Las comunicaciones y notificaciones que se realicen entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y el solicitante se realizarán por medios electrónicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 105 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

CAPÍTULO II

Reconocimiento de centros organizadores y homologación de actividades*Sección 1ª. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas**Artículo 5. Las Corporaciones como centros organizadores reconocidos.*

1. Las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas están autorizadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para organizar e impartir las actividades de formación continuada a que se refieren las letras a) a c) del artículo 35.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas y podrán organizar e impartir las actividades de formación continuada por sí mismas y a través de las entidades que formen parte de su organización territorial, asumiendo, en todo caso, la propia Corporación las obligaciones correspondientes como centro organizador establecidas en esta Resolución.
2. Las entidades que formen parte de la organización territorial de una Corporación únicamente podrán realizar actividades de formación continuada a través de dicha Corporación, a los efectos de esta Resolución. En tal caso, estas entidades deberán comunicar a la correspondiente Corporación las actividades de formación continuada que, en su caso, decidan realizar.

*Sección 2ª. Universidades y Centros de educación superior acreditados.**Artículo 6. Universidades y Centros de educación superior acreditados.*

1. Las Universidades pueden organizar e impartir las actividades de formación continuada a las que refieren las letras a) a d) del artículo 35.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y en el artículo 35.3 de su Reglamento de desarrollo y de acuerdo con lo que se establece en la presente Resolución.
2. Los Centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico pueden organizar e impartir las actividades de formación continuada a las que se refieren las letras a) a c) del artículo 35.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y en el artículo 35.3 de su Reglamento de desarrollo y de acuerdo con lo que se establece en la presente Resolución.

A los solos efectos de esta Resolución, se entiende por Centros de educación superior, aquellos centros públicos o privados adscritos a una Universidad, para impartir estudios conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, según lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y en la demás normativa específica de aplicación.

Artículo 7. Solicitud y prórroga.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, las Universidades deberán presentar electrónicamente una solicitud firmada por quien tenga competencia o poder suficiente para ello, dirigida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la que se hará constar lo siguiente:
 - a) La identidad de los Departamentos universitarios, Institutos universitarios, Centros de posgrado o Facultades que pretendan impartir actividades y cursos a los que se refiere esta Resolución, incluyendo, en su caso, los datos identificativos de sus directores o responsables y la justificación de sus nombramientos como tales. Se adjuntará, asimismo, la acreditación de quien sea competente o tenga poder suficiente para presentar la solicitud.
 - b) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes.
 - c) Una relación del profesorado encargado de desarrollar los cursos y actividades, incluyendo un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.



- d) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
- e) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

La solicitud se presentará conforme al modelo previsto en el Anexo II.

2. A los mismos efectos, los Centros de educación superior deberán presentar electrónicamente una solicitud firmada por quien tenga competencia o poder suficiente para ello, dirigida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la que se hará constar lo siguiente:

- a) La identidad del centro que se postula, así como la acreditación de quien sea competente o tenga poder suficiente para presentar la solicitud.
- b) La acreditación por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación o por organismo equivalente de ámbito autonómico.
- c) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes.
- d) Una relación del profesorado encargado de desarrollar los cursos y actividades, incluyendo un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- e) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
- f) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

La solicitud se presentará conforme al modelo previsto en el Anexo II.

3. Sin perjuicio de la potestad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de solicitar cuanta información adicional precise acerca de los aspectos referidos en los apartados 1 y 2 anteriores, se entenderá prorrogado el reconocimiento como centro organizador, salvo en los casos previstos en el artículo 19 sobre pérdida de la condición de centro organizador, cuando éste proceda a la remisión, en cada mes de septiembre posterior al primer reconocimiento, del preceptivo programa anual de actividades formativas. Dicha prórroga quedará condicionada a la remisión de información sobre las actividades de formación continuada realizadas durante los doce meses anteriores, conforme al modelo establecido en el Anexo III.

Sección 3ª. Sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría o grupos de auditores individuales ejercientes

Artículo 8. Sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría o grupos de auditores individuales ejercientes como centros organizadores.

- 1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 35.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, podrán ser reconocidos como centros organizadores de las actividades de formación continuada a que se refieren las letras a) a c) del artículo 35.1 del citado Reglamento, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la presente Resolución, las sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría o grupos de auditores individuales ejercientes unidos para tal fin, siempre que, en todo caso, cuenten con un número de auditores ejercientes no inferior a quince.
- 2. Cada uno de estos centros organizadores reconocidos podrán impartir formación continuada exclusivamente a sus miembros, empleados y colaboradores con quienes mantengan un vínculo contractual, cuyo objeto esté relacionado con la realización de la actividad de auditoría de cuentas.





Artículo 9. *Solicitud y prórroga.*

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, estos candidatos a centros organizadores deberán adoptar un acuerdo formal a este respecto, y deberán presentar electrónicamente una solicitud firmada por quien tenga poder suficiente para ello, dirigida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se hará constar lo siguiente:
 - a) La identidad de la sociedad, de las sociedades de auditoría que forman parte de la agrupación o del grupo de auditores que se postulan como centro organizador, incluyendo, en el caso de los grupos de auditores, los datos identificativos de quienes lo componen. En todo caso, se adjuntará el acuerdo establecido por la sociedad o sociedades de auditoría o el acuerdo suscrito por la agrupación de sociedades de auditoría o el grupo de auditores que ha dado lugar a su constitución. En el caso de que se trate de un grupo de auditores, o de una agrupación de sociedades de auditoría, deberá identificarse al auditor o la sociedad, respectivamente, que asume los compromisos y obligaciones de remisión de información que se regulan en esta Resolución.
 - b) Estatutos de la sociedad solicitante que asume las funciones como centro organizador, o normas de régimen interno que regulen el funcionamiento de la agrupación de sociedades de auditoría o del grupo de auditores.
 - c) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes.
 - d) Historial o experiencia docente de la sociedad, sociedades de auditoría que formen parte de la agrupación o del grupo de auditores, destacando las materias a las que se refiere, así como su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio. En su caso se añadirán los reconocimientos o acreditaciones que posean en el área de la enseñanza.
 - e) Conjunto de medios de que dispone para acometer la función docente, y en particular:
 - 1º) Las instalaciones y recursos docentes, incluyendo los medios informáticos.
 - 2º) Los tipos de actividades de formación continuada que se pretenda organizar, para las que se pide el reconocimiento.
 - 3º) El personal dedicado total o parcialmente a la impartición de docencia, entre los que pueden incluir colaboradores externos debidamente cualificados. A este respecto, se incluirá un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
 - 4º) Una descripción del sistema de garantía de la calidad de la docencia, incluyendo los procedimientos de evaluación de los cursos y actividades, de reclamación de los auditores asistentes y la toma de decisiones correctoras, en su caso. El responsable del sistema de garantía de la calidad coincidirá, salvo indicación en contrario, con el responsable de las actividades formativas.
 - f) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
 - g) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

La solicitud se presentará conforme al modelo previsto en el Anexo II.

2. Sin perjuicio de la potestad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de solicitar cuanta información adicional precise, se entenderá prorrogado el reconocimiento como centro organizador profesional, salvo en los casos previstos en el artículo 19 sobre pérdida de la condición de centro organizador, cuando éste proceda a la remisión, en cada mes de septiembre posterior al primer reconocimiento, del preceptivo programa anual de actividades formativas. Dicha prórroga quedará condicionada a la remisión





de información sobre las actividades de formación continuada realizadas durante los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año, conforme al modelo establecido en el Anexo III.

Sección 4ª. *Otros centros de formación.*

Artículo 10. *Otros centros de formación.*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 35.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, podrán ser reconocidos como centros organizadores, distintos de los relacionados en los artículos anteriores, de las actividades de formación continuada a que se refieren las letras a) a c) del artículo 35.1 del citado Reglamento, los centros de formación que organicen cursos y actividades formativas sobre las materias a las que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la presente Resolución.

Artículo 11. *Solicitud.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, los centros de formación deberán presentar electrónicamente una solicitud firmada por quien tenga poder suficiente para ello, dirigida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la que se hará constar lo siguiente:

- a) La identidad del centro que se postula y documentación justificativa de la condición o naturaleza del centro que pretenda impartir actividades y cursos a los que se refiere esta Resolución, así como la acreditación de quien tenga poder suficiente para representar al centro a efectos de presentación de la solicitud.
- b) Normas de régimen interno que regulan su funcionamiento.
- c) La persona o personas responsables de las actividades de formación continuada, así como las que tienen la facultad de expedir los certificados correspondientes.
- d) Historial o experiencia docente del centro destacando las materias a las que se refiere, así como su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio. En su caso se añadirán los reconocimientos o acreditaciones que posean en el área de la enseñanza.
- e) Conjunto de medios de que dispone para acometer la función docente, y en particular:
 - 1º) Las instalaciones y recursos docentes, incluyendo los medios informáticos.
 - 2º) Los tipos de actividades de formación continuada que se pretenda organizar, para las que se pide el reconocimiento.
 - 3º) El personal dedicado total o parcialmente a la impartición de docencia, entre los que pueden incluir colaboradores externos debidamente cualificados. A este respecto, se incluirá un breve resumen, para cada uno de ellos, de su historial o experiencia docente, así como de su experiencia en la práctica profesional, ambas relacionadas con alguna o algunas de las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
 - 4º) Una descripción del sistema de garantía de la calidad de la docencia, incluyendo los procedimientos de evaluación de los cursos y actividades, de reclamación de los auditores asistentes y de la toma de decisiones correctoras, en su caso. El responsable del sistema de garantía de la calidad coincidirá, salvo indicación en contrario, con el responsable de las actividades formativas.
- f) El programa provisional de cursos y otras actividades que planeen desarrollar anualmente, desglosado por fechas y materias cubiertas que, como mínimo, deben descender a la consideración de periodos trimestrales y comprender los doce meses posteriores a 30 de septiembre de cada año.
- g) El compromiso del centro de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información sobre los cursos y las actividades programadas y realizadas, así como de certificar su realización y aprovechamiento a los auditores participantes, conforme a lo establecido en esta Resolución.

La solicitud se presentará conforme al modelo previsto en el Anexo II.

Artículo 12. *Periodo de validez y prórroga.*

El reconocimiento como centro organizador de formación continuada a otros centros de formación será otorgado por un plazo de dos años. Seis meses antes de la finalización del plazo de reconocimiento, dicho centro podrá solicitar la prórroga por periodos iguales, que se concederá por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas si se cumplen las condiciones exigidas en esta Resolución. A tal efecto, se remitirá el detalle de la información exigida para el reconocimiento inicial debidamente actualizada, así como una memoria con las actividades realizadas en el período anterior, conforme al modelo establecido en el Anexo III.

Sección 5ª. *Disposiciones comunes a los centros organizadores reconocidos*

Artículo 13. *Comunicaciones en relación con los responsables de los centros organizadores.*

1. Las Corporaciones representativas de auditores comunicarán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el nombre de la persona o personas responsables de las actividades de formación continuada dentro de su organización, así como de quienes ostenten poderes de certificación de las distintas actividades de formación organizadas e impartidas, en función de su estructura territorial, debiendo actualizar esta información en caso de sustitución de dichas personas en el plazo máximo de un mes desde que se produzca tal circunstancia.

Esta comunicación se realizará conforme al modelo previsto en los Anexos IV y V.

2. El resto de los centros organizadores deberán actualizar la información relativa al nombre de la persona o personas inicialmente designadas responsables de las actividades de formación continuada dentro de dicha organización, así como de quienes ostenten poderes de certificación de las distintas actividades de formación organizada e impartida, en caso de sustitución de dichas personas, en el plazo máximo de un mes desde que se produzca tal circunstancia.

Esta comunicación se realizará conforme al modelo previsto en el Anexo V.

Artículo 14. *Programa anual de actividades formativas.*

1. En el mes de septiembre de cada año, los centros organizadores reconocidos deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el programa anual de actividades formativas que tengan previsto desarrollar en el periodo anual correspondiente a los doce meses posteriores al 30 de septiembre de cada año.

Esta comunicación se realizará conforme al modelo previsto en el Anexo III.

2. Los centros organizadores reconocidos realizarán la publicidad relativa a las actividades de formación que organicen, para conocimiento de los auditores de cuentas con una antelación suficiente, detallando los aspectos básicos de cada una de las actividades, incluyendo al menos, el programa, su director, el personal que la imparte y el lugar de realización.

Artículo 15. *Actividades formativas y docentes.*

1. Los centros organizadores reconocidos garantizarán la idoneidad de la enseñanza y demás actividades que desarrollen. En particular, cuidarán la selección de los docentes, que deberán poseer los conocimientos y la experiencia práctica necesaria en la materia objeto de la actividad formativa. En los cursos relacionados con la contabilidad y la auditoría de cuentas, tomados en su conjunto y realizando un cómputo anual, al menos un 20 por ciento de los docentes deberán ser auditores de cuentas a los que se refiere el artículo 2.1, debiendo cubrir un porcentaje al menos del 20 por ciento de las horas de docencia. Asimismo, la organización e impartición de las actividades de formación continuada deberán ir encaminadas a la actualización permanente de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, del modo que sea más idóneo para alcanzar una mejora en su aplicación práctica.
2. En cada actividad de formación organizada, los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas están obligados a identificarse, indicando su Documento Nacional de Identidad y su número de inscripción en dicho Registro, así como la situación en que se encuentran adscritos en éste de entre las descritas en el artículo 21 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Además, el auditor participante estará obligado a firmar en la hoja justificativa de asistencia o a justificar su asistencia mediante un sistema equivalente. Si la actividad formativa se desarrolla en horario de mañana y tarde deberá justificarse la asistencia a la jornada de mañana y de tarde.

En el caso de organización de una actividad en la modalidad online, el centro organizador establecerá los mecanismos necesarios para controlar la asistencia del participante por el tiempo de duración de dicha actividad.

En caso de faltar la identificación o la firma o sistema equivalente correspondiente, el auditor no podrá exigir que sus horas de formación continuada sean declaradas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el organizador según lo previsto en el artículo 34.

La identificación o firma de asistencia correspondiente implicará una aceptación explícita para la transmisión de los datos correspondientes por parte del centro organizador o coorganizador responsable de la comunicación de las actividades de formación continuada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 16. *Práctica formativa mínima y contenido.*

1. Conforme señala el artículo 140 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, corresponde a las Corporaciones desarrollar, entre otras, la función de organizar y, en su caso, impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas. Cada Corporación deberá ofertar, al menos y anualmente, el número mínimo de horas de formación continuada exigible anualmente que permita a los auditores adscritos a cada una de ellas cumplir con lo exigido en el artículo 33.1 del citado Reglamento.
2. El resto de los centros organizadores estarán obligados a realizar habitualmente actividades formativas que comprendan las materias del artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio. La habitualidad implica, al menos:
 - a) En el caso de Universidades, Centros de educación superior y otros centros de formación, el ofrecimiento de al menos 100 horas al año de formación continuada a auditores obligados a la misma.
 - b) En el caso de sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría o grupos de auditores individuales ejercientes, el ofrecimiento mínimo del número de horas al año de formación continuada exigibles a sus miembros, en las materias y en la proporción requeridas en los artículos 33.1 y 35.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 17. *Materiales empleados.*

1. Los centros organizadores reconocidos se asegurarán de que los materiales para la impartición de los cursos ordinarios, cursos de autoestudio, seminarios, jornadas y encuentros estén dirigidos a servir de ayuda al auditor de cuentas en la realización de su actividad y estén disponibles con suficiente antelación.
Cuando esté prevista la realización de una evaluación, ya sea con carácter optativo u obligatorio, se indicarán asimismo los criterios para su realización y corrección.
2. En los cursos de autoestudio, los centros organizadores reconocidos deberán garantizar la idoneidad del material para el aprendizaje sin la presencia de docentes y establecerán un sistema de consultas que, siempre que estén relacionadas exclusivamente con materias del curso, aseguren su contestación en un plazo de dos días hábiles.
Se garantizará el aprovechamiento mediante la realización de pruebas de evaluación obligatorias que permitan realizar un seguimiento continuo del aprendizaje adquirido.

Artículo 18. *Colaboración y coorganización*

1. Los centros organizadores reconocidos podrán contar con la colaboración de otros centros reconocidos y, cuando la especificidad de la materia así lo aconseje, con otros centros no reconocidos. En este último caso, el centro reconocido será el responsable de su desarrollo y del cumplimiento de las obligaciones de rendición de información que se contemplan en esta Resolución.



2. Cuando dos o más centros organizadores reconocidos coorganicen de forma conjunta actividades de formación continuada, deberán acordar cuál de ellos asume las obligaciones que se exigen en esta Resolución. En el caso de que uno de estos centros sea una Corporación será ésta quien las asuma. En caso de que la actividad formativa sea organizada por dos corporaciones, una de ellas deberá asumir las obligaciones que se exigen en esta Resolución.

Artículo 19. *Pérdida del reconocimiento como centro organizador.*

1. Perderá el reconocimiento como centro organizador aquél que incumpla, durante dos periodos anuales consecutivos, la obligación de ofrecer el mínimo del número de horas de formación continuada exigibles según su tipología.
2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas revocará el reconocimiento de un centro organizador cuando dejen de cumplirse las condiciones que el centro asume con su petición y en los casos de pérdida específica de la condición de centro organizador según lo previsto para cada tipo de centro por razón de su naturaleza. La decisión será motivada y tendrá efectos inmediatos.

No obstante, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir al centro para la subsanación y cumplimiento de las condiciones exigidas en esta Resolución en un plazo de hasta tres meses a contar desde que se produzca dicho incumplimiento, y si no se atiende lo solicitado revocar el reconocimiento del centro.

A estos efectos, los centros organizadores reconocidos deben informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la falta de cumplimiento de las condiciones exigidas para su reconocimiento, en el plazo máximo de un mes desde que tal circunstancia se produzca.

Esta comunicación se realizará conforme al modelo previsto en el Anexo VI.

Artículo 20. *Resolución.*

1. El plazo de resolución por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de cualquier solicitud de reconocimiento como centro organizador será de tres meses a contar desde la fecha de presentación de la solicitud acompañada de toda la documentación exigida por esta Resolución.
2. Este plazo podrá ser suspendido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuando la documentación estuviese incompleta, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y el efectivo cumplimiento por el destinatario o, en su defecto, por el del plazo concedido, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 68 de dicha Ley.

Artículo 21. *Conservación de la documentación.*

La documentación relativa a cada actividad, los materiales de los cursos, las listas de asistencia debidamente firmadas o los sistemas equivalentes, y las pruebas de aprovechamiento realizadas, en su caso, junto con la corrección de estas, deberán ser conservados durante un periodo mínimo de cinco años a contar desde la finalización de la respectiva actividad organizada. Durante este periodo el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá consultarlas o pedir aclaraciones respecto a su contenido y celebración. En el caso de las actividades como conferencias, jornadas, congresos o encuentros bastará la conservación de las hojas de firma de los asistentes, o el sistema de control equivalente, junto con el programa de las actividades.

Artículo 22. *Publicidad y certificación.*

1. Los centros organizadores reconocidos podrán publicitarse como centro reconocido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la formación continuada de auditores de cuentas.
2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará en su página web la relación actualizada de centros organizadores reconocidos.
3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas certificará la condición de centro reconocido a petición del centro organizador que lo solicite.



Sección 6ª. Homologación de actividades

Artículo 23. *Homologación de conferencias, congresos, jornadas, encuentros, comités, comisiones o grupos de trabajo.*

1. Las instituciones o asociaciones profesionales de reconocido prestigio o de profesores universitarios, los colegios profesionales y los centros o instituciones que organicen conferencias, congresos, jornadas o encuentros, o comités, comisiones o grupos de trabajo, previstas en las letras a) y e) del artículo 35.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley Auditoría de Cuentas que versen, en todos los casos, sobre las normas y principios contables o de auditoría de cuentas podrán solicitar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la homologación de cada una de dichas actividades, para que los auditores participantes en ellas puedan computar como formación continuada el tiempo empleado en su realización. Dichas actividades deben estar orientadas específicamente a la mejora de los conocimientos teórico-prácticos requeridos por el auditor en el desempeño de la actividad de auditoría de cuentas, y en el caso de los comités, comisiones y grupos de trabajo, su objeto debe estar relacionado con la elaboración e interpretación de los principios, normas y prácticas contables y de auditoría de cuentas.
2. A estos efectos, se remitirá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previamente a la realización de la actividad, una memoria en la que se incluyan todos los aspectos relevantes de la misma. La homologación se concederá para cada actividad, y, con posterioridad a ésta, podrá ser anunciada en la publicidad que se haga de la misma.

El plazo de resolución por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de cualquier solicitud de homologación de actividades a las que se refiere el apartado 1 anterior será de tres meses a contar desde la fecha de presentación de la memoria, resultando aplicable lo establecido en el artículo 20.2.

La solicitud de homologación se realizará conforme al modelo previsto en el Anexo VII.

CAPÍTULO III

Normas de cómputo y acreditación de las actividades de formación continuada

Sección 1ª. Normas generales

Artículo 24. *Criterio general de cómputo.*

1. Con carácter general, serán computables, a efectos del cumplimiento de la obligación de seguir formación continuada, las horas efectivas empleadas por el auditor en las actividades formativas a que se refiere el artículo 35.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se realicen de acuerdo con lo establecido en esta Resolución.

Lo dispuesto en este apartado será de aplicación sin perjuicio de las normas particulares que se establecen en el presente capítulo.

2. En caso de participación sucesiva en una actividad formativa con el mismo contenido en la misma anualidad, esta computará en un 50 por ciento de las horas en la segunda y tercera ocasión en la que se participe en dicha actividad formativa, y en un 25 por ciento de las horas en la cuarta y sucesivas.
3. Las horas diarias máximas de cómputo de una o varias actividades realizadas en el mismo día serán de 8 horas.

Este límite no será de aplicación a lo dispuesto en el artículo 35.6 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas ni a lo establecido en el artículo 30 de esta Resolución.

Artículo 25. *Periodo en el que se computa.*

Cada actividad formativa se considerará realizada en el periodo en el que coincida su terminación.

No obstante, las actividades formativas con duración mayor de 20 horas computables, que se desarrollen entre dos periodos sucesivos de cómputo, se considerarán realizadas en ambos periodos. Para ello, los centros organizadores reconocidos correspondientes emitirán certificados de cumplimiento parcial en proporción a las horas



totales de la actividad formativa, a solicitud de los participantes que así lo demanden, para presentarlos en los periodos correspondientes.

Artículo 26. *Certificaciones.*

1. Los centros organizadores reconocidos, así como las instituciones o asociaciones profesionales de reconocido prestigio o de profesores universitarios, los colegios profesionales y los centros o instituciones que organicen actividades homologadas deberán expedir las certificaciones correspondientes a las distintas actividades de formación continuada realizadas para cada auditor participante, en las que se hará constar, al menos:
 - a) La identificación del centro organizador de la actividad.
 - b) La identificación del auditor y, para cada uno de ellos:
 - 1º) El tipo y título de actividad realizada.
 - 2º) La fecha de inicio y terminación.
 - 3º) La naturaleza de la participación del auditor en la actividad (asistente, docente, ponente o conferenciante).
 - 4º) El número total de horas computables.
 - 5º) La materia sobre las que versa la actividad, especificando por separado las horas correspondientes a materias relativas a la contabilidad y auditoría de cuentas de las de otras materias, o en su caso, si se ha superado la prueba o examen realizado y la calificación obtenida.
 - 6º) Cuando la participación del auditor en la actividad sea de asistente, la identidad del docente, ponente o conferenciante.
2. Las certificaciones a que se refieren este artículo deberán expedirse en un plazo no superior a dos meses desde la fecha de finalización de cada actividad, y, en todo caso, antes del 15 de octubre de cada año.

Sección 2ª. *Normas específicas*

Artículo 27. *Cursos de autoestudio.*

1. Los cursos de autoestudio a que se refiere el artículo 35.1.b) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas deberán estar organizados por los centros reconocidos indicando el número de horas estimado para su realización, que serán las únicas computables a efectos de formación continuada.
2. No podrá certificarse, ni computarse como formación continuada, la realización de cursos de autoestudio en los que el auditor no haya superado la evaluación correspondiente.

Artículo 28. *Actividades docentes.*

Se incluyen entre las actividades docentes a que se refiere el artículo 35.1.c) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, las tutorías y las coordinaciones de prácticas exigibles por las titulaciones de grado o postgrado universitario, según se contemple en la memoria que acompañe al programa correspondiente al citado título o curso.

Artículo 29. *Cursos de grado, posgrado y especialización en Universidades.*

1. Los cursos de grado, posgrado y de especialización en Universidades a que se refiere el artículo 35.1.d) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas tendrán que estar relacionados con la contabilidad, la auditoría de cuentas, así como con aquellas materias que contribuyan al desarrollo de las habilidades y competencias propias del ejercicio de la actividad de la auditoría, ya lleven a la expedición de un título oficial, válido en todo el territorio nacional, o de un título propio debidamente aprobado por

los órganos competentes de la Universidad y siempre que los estudios se realicen por quienes ya posean al menos, un título de nivel de grado universitario o equivalente.

2. Los cursos de grado, posgrado o de especialización en Universidades se acreditarán mediante la presentación del certificado oficial de estudios, firmado por quien tenga facultad de certificar en la Facultad, Escuela o Centro que lo haya impartido, que deberá indicar los créditos superados en el periodo de rendición de información al que se refiera.
3. A efectos del cómputo de horas, en el caso de estudios de grado, 1 crédito ECTS (European Credit Transfer System) computará 2 horas de formación continuada y, en el caso de estudios de posgrado o especialización, 1 crédito ECTS computará 10 horas de formación continuada.

Artículo 30. *Actividades como docente, ponente o conferenciante.*

1. La participación en una actividad formativa como docente, ponente o conferenciante, siempre que ello haya supuesto una labor previa de preparación del material repartido, computará por el doble del tiempo de duración de la actividad y únicamente la primera vez que se imparta.
2. En todo caso, en cada periodo anual, deberá realizarse un mínimo de 10 horas en otras actividades de formación continuada distintas de las contempladas en este artículo.

Artículo 31. *Participación en comités, comisiones y grupos de trabajo.*

1. Será computable la participación en comités, comisiones y grupos de trabajo a que se refiere el artículo 35.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, organizados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, o por asociaciones profesionales o de profesores universitarios o colegios profesionales y centros o instituciones que cuenten con la previa homologación a que se refiere el artículo 23, así como, la participación en comités, comisiones o grupos de trabajo internacionales en los que se integren o participen los anteriores centros o entidades.
2. El tiempo computable de estas actividades será el efectivamente dedicado a las reuniones en los comités, comisiones y grupos de trabajo, con un máximo de 10 horas por cada comité, comisión o grupo de trabajo en el que se participe y un máximo de 20 horas anuales en estas actividades por cada auditor participante.
3. En el caso de comités, comisiones y grupos de trabajo organizados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, los certificados correspondientes a los auditores de cuentas participantes serán emitidos con anterioridad al 15 de octubre de cada año.

Artículo 32. *Publicaciones.*

1. Las publicaciones de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor, a que se refiere el artículo 35.1.f) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, solo serán computables como formación continuada de auditores cuando tengan carácter público, se puedan utilizar y consultar por cualquier interesado y versen sobre temas relativos a las materias básicas determinadas en el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Se incluyen entre las publicaciones computables la elaboración de recopilaciones normativas o bases de datos de normativa en formato libro o digital, comentados o que incorporen valor añadido, así como la elaboración de guías, criterios o circulares técnicas publicadas por los centros organizadores reconocidos.
2. Los libros deberán tener el número ISBN (International Standard Book Number, en español, Número Estándar Internacional de Libros o Número Internacional Normalizado del Libro) y las publicaciones periódicas el número ISSN (International Standard Serial Number, en español, Número Internacional Normalizado de Publicaciones Seriadas). Las publicaciones exclusivamente electrónicas deberán justificarse mediante el DOI (Digital object identifier, en español, «identificador digital de objeto») correspondiente.
3. La justificación de esta publicación, de conformidad con lo establecido en el artículo 35.4 del Reglamento



de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, será su presentación o exhibición. A tales efectos, los autores podrán adjuntar la publicación en formato electrónico (fichero pdf o similar), si bien en el caso de los libros podrán adjuntarse únicamente las primeras páginas, incluyendo las que contengan los datos identificativos de la publicación y el índice de contenidos.

4. En la declaración anual a que se refiere el artículo 35, los autores harán una estimación de las horas de trabajo efectivas empleadas en la elaboración de la publicación. Si hay varios autores, el número de horas se repartirá en proporción al número de ellos.
5. El número máximo de horas anuales computables por esta actividad será de 20 horas al año y en el ejercicio al que corresponda la fecha de publicación.

Artículo 33. Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. La participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas a que se refiere el artículo 35.1.g) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas se reconocerá como actividad de formación continuada exclusivamente a quienes, siendo titulares o suplentes en dichos tribunales, hayan actuado efectivamente en el diseño, confección o corrección de las pruebas.
2. La justificación de esta participación, de conformidad con lo establecido en el artículo 35.4 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, se realizará mediante la aportación del certificado emitido por el secretario del Tribunal, con el visto bueno del presidente, en el que consten las horas empleadas a lo largo del periodo de cómputo.
3. El límite máximo de cómputo por esta actividad será de 10 horas anuales.

CAPÍTULO IV

Rendición de información

Artículo 34. Centros organizadores.

Los centros organizadores reconocidos, así como los centros que organicen actividades homologadas, deberán realizar la declaración anual a que se refiere el artículo 36.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas que contendrá, para cada una de las actividades finalizadas o que hayan sido comunicadas, la información correspondiente, al menos, a:

- a) El centro organizador de la actividad.
- b) El tipo y el título de la actividad realizada.
- c) La fecha de inicio y terminación.
- d) La identificación de cada uno de los auditores participantes, y para cada uno de ellos:
 - 1º) Nombre y apellidos.
 - 2º) Documento nacional de identidad.
 - 3º) Número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
 - 4º) El tipo de participación en el mismo: asistente, docente, ponente o conferenciante.
 - 5º) En caso de realizar la prueba de evaluación, la calificación obtenida.
- e) El número total de horas computables en el ejercicio que se declara.
- f) La materia sobre la que versa la actividad, especificando por separado las horas correspondientes a materias relativas a la contabilidad y auditoría de cuentas de las de otras materias.



- g) La identificación del ponente del curso, seminario, conferencia, congreso, jornada o encuentro.

Artículo 35. *Audidores de cuentas.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 36.1 párrafo cuarto del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas ejercientes o no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, adscritos a una Corporación remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la declaración complementaria, acompañada de los justificantes correspondientes, a los efectos de entender cumplida la obligación de formación continuada. La realización y declaración complementaria de las actividades de formación continuada es responsabilidad directa del auditor de cuentas.

Los auditores deberán remitir una copia a la Corporación a la que estén adscritos.

2. Los auditores de cuentas ejercientes o no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, están obligados a declarar a la Corporación a la que pertenecen, las actividades de formación continuada organizadas o impartidas por centros organizadores distintos a dicha Corporación, y acompañarán, en su caso, a sus declaraciones los justificantes correspondientes a la actividad realizada. Estas declaraciones contendrán la misma información que la descrita en el artículo 34. Los auditores responderán de la veracidad de su declaración.

Las declaraciones a que se refiere este apartado se realizarán durante los dos meses siguientes a la finalización de la actividad y, en todo caso, antes del 31 de octubre de cada año, abarcando como periodo de cómputo los doce meses terminados el 30 de septiembre anterior, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

3. En el caso de incorporación al Registro Oficial de Auditores de Cuentas a la situación de ejerciente, en el supuesto a que se refiere el artículo 33.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, el periodo de declaración anual será el mismo que para el resto de los auditores ejercientes.

Artículo 36. *Otras disposiciones.*

1. Las declaraciones de información a remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, reguladas en esta Resolución se efectuarán por medios telemáticos, utilizando los formatos y formularios o aplicaciones que elabore al efecto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y ponga a disposición de los sujetos responsables en su sede electrónica. Cuando se hubieran de incorporar documentos justificativos, se adjuntarán a la declaración en formato electrónico.

Las declaraciones correspondientes a las actividades de formación realizadas por los auditores que deban remitirse a las Corporaciones se efectuarán mediante los procedimientos que éstas dispongan.

2. Cualquier auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas tendrá derecho a conocer los detalles de las actividades que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mantiene en sus ficheros tras la integración de los datos que los centros organizadores reconocidos y él mismo hayan declarado respecto a su persona.

Asimismo, cualquier auditor de cuentas adscrito a una Corporación tendrá iguales derechos en relación con los datos que, sobre las actividades de formación continuada realizadas, dicha Corporación disponga respecto de su persona.

3. A los efectos de lo dispuesto en esta Resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará las instrucciones que sean precisas relativas a la forma, códigos y disposición de los datos de los registros informáticos en que deberá suministrarse e identificarse la información anterior correspondiente a las actividades de formación que se realicen.

Artículo 37. *Actuaciones de comprobación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Si de la realización de las comprobaciones a que se refiere el artículo 36.4 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, se deriva el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá no reconocer dicha actividad a efectos



de cumplimiento de la obligación de formación continuada lo que supondrá que el auditor no podrá entender incluida como formación continuada la actividad realizada, si bien no llevará aparejada la pérdida de la condición como centro organizador reconocido previamente, que se registrará por lo establecido en el artículo 19.

Artículo 38. Datos de carácter personal.

La remisión de información y datos previstos en esta Resolución deberá ajustarse a lo previsto en la normativa reguladora de protección de datos de carácter personal.

Disposición adicional única. Inicio del cómputo de los periodos de formación continuada.

A efectos de determinar los periodos de cómputo señalados en el artículo 3, el primer periodo trienal se inició el 1 de octubre de 2012 y finalizó el 30 de septiembre de 2015.

Disposición derogatoria única. Norma derogada.

Se deroga la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 29 de octubre de 2012, por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y será de aplicación obligatoria para la información a rendir sobre el periodo de formación que comience el 1 de octubre de 2023 y termine el 30 de septiembre de 2024.





ANEXO I: SOLICITUD DE PRÓRROGA

 MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL	 Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas	SOLICITUD DE PRÓRROGA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE FORMACIÓN CONTINUADA	MODELO FC-SP
--	--	--	------------------------

DATOS DEL SOLICITANTE	
Nombre:	NIF:
Número de ROAC:	
Dirección electrónica:	

DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN QUE DETERMINA LA PRÓRROGA Y PERIODO AL QUE SE REFIERE LA SOLICITUD	
Periodo al que se refiere la solicitud de prórroga	
Fecha inicio situación de fuerza mayor	
Fecha fin situación de fuerza mayor	
DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN QUE GENERA LA SOLICITUD DE PRÓRROGA	

DOCUMENTACIÓN ANEXA
Insertar documentos .pdf

FECHA DE LA SOLICITUD	FIRMA ELECTRÓNICA



ANEXO II: SOLICITUD DE RECONOCIMIENTO DE CENTRO DE FORMACIÓN CONTINUADA

 MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL	 Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas	SOLICITUD DE RECONOCIMIENTO DE CENTRO PARA LA ORGANIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA	MODELO FC-SRC
--	---	---	-------------------------

DATOS DEL SOLICITANTE	
Nombre:	NIF:
Número de ROAC:	
Dirección electrónica:	

DATOS DEL CENTRO QUE SOLICITA EL RECONOCIMIENTO		
Identificación del centro	Nombre:	NIF:
Identificación de los responsables del centro	Nombre:	NIF:
Identificación de las personas responsables de la actividad de formación continuada	Nombre:	NIF:
Identificación de las personas responsables de la certificación de las actividades de formación continuada	Nombre:	NIF:

DESCRIPCIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE SE APORTA CON INDICACIÓN DEL APARTADO DEL ARTÍCULO DE LA RESOLUCIÓN AL QUE CORRESPONDE

--

DOCUMENTACIÓN ANEXA
Insertar documentos .pdf

COMPROMISO DEL CENTRO A REMITIR LA INFORMACIÓN SOBRE LOS CURSOS Y ACTIVIDADES PROGRAMADAS Y A CERTIFICAR SU CONTENIDO CONFORME A LO INDICADO EN LA RESOLUCIÓN

FECHA DE LA SOLICITUD	FIRMA ELECTRÓNICA





**ANEXO IV: COMUNICACIÓN POR LA CORPORACIÓN DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN
Y CERTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA**

 MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL	 Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas	COMUNICACIÓN DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE FORMACIÓN CONTINUADA	MODELO FC-CR
--	---	--	------------------------

DATOS DE LA CORPORACIÓN QUE EFECTÚA LA COMUNICACIÓN	
Nombre:	NIF:
Dirección electrónica:	

DATOS IDENTIFICATIVOS DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA	
Nombre:	NIF:

DATOS IDENTIFICATIVOS DE LOS RESPONSABLES DE LA CERTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA	
Nombre:	NIF:

FECHA DE LA COMUNICACIÓN	FIRMA ELECTRÓNICA



ANEXO V: COMUNICACIÓN POR EL CENTRO RECONOCIDO DE LA ACTUALIZACIÓN DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA

 MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL	 Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas	COMUNICACIÓN DE LA ACTUALIZACIÓN DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE FORMACIÓN CONTINUADA	MODELO FC-CAR
--	---	--	-----------------------------------

DATOS DEL CENTRO RECONOCIDO QUE EFECTÚA LA COMUNICACIÓN	
Nombre:	NIF:
Dirección electrónica:	

DATOS IDENTIFICATIVOS DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA QUE DEJAN DE ESTAR DESIGNADOS	
Nombre:	NIF:

DATOS IDENTIFICATIVOS DE LOS RESPONSABLES DE LA REALIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA QUE RESULTAN DESIGNADOS	
Nombre:	NIF:

DATOS IDENTIFICATIVOS DE LOS RESPONSABLES DE LA CERTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA QUE DEJAN DE ESTAR DESIGNADOS	
Nombre:	NIF:

DATOS IDENTIFICATIVOS DE LOS RESPONSABLES DE LA CERTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE FORMACIÓN CONTINUADA QUE RESULTAN DESIGNADOS	
Nombre:	NIF:

FECHA DE LA COMUNICACIÓN	FIRMA ELECTRÓNICA



ANEXO VI: COMUNICACIÓN POR EL CENTRO RECONOCIDO DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES DE CENTRO RECONOCIDO

 MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL	 Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas	COMUNICACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES DE CENTRO RECONOCIDO	MODELO FC-CICCR
--	---	---	---------------------------

DATOS DEL CENTRO RECONOCIDO QUE EFECTUA LA COMUNICACIÓN	
Nombre:	NIF:
Dirección electrónica:	

DESCRIPCIÓN DE LAS CONDICIONES INCUMPLIDAS, SEÑALANDO LA FECHA DESDE LA QUE SE HAN DEJADO DE CUMPLIR
<div style="border: 1px solid black; height: 240px;"></div>

FECHA DE LA COMUNICACIÓN	FIRMA ELECTRÓNICA
<div style="border: 1px solid black; height: 80px;"></div>	<div style="border: 1px solid black; height: 80px;"></div>





ANEXO VII: SOLICITUD DE HOMOLOGACIÓN DE ACTIVIDAD DE FORMACIÓN CONTINUADA

 MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL	 Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas	SOLICITUD DE HOMOLOGACIÓN DE ACTIVIDAD DE FORMACIÓN CONTINUADA	MODELO FC-SHA
--	---	--	-------------------------

DATOS DE LA INSTITUCIÓN SOLICITANTE	
Nombre:	NIF:
Representante:	
Dirección electrónica:	

DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE FORMACIÓN CONTINUADA A ORGANIZAR

DESCRIPCIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE SE APORTA CON INDICACIÓN DEL APARTADO DEL ARTÍCULO DE LA RESOLUCIÓN AL QUE CORRESPONDE

DOCUMENTACIÓN ANEXA
Insertar documentos .pdf

COMPROMISO DEL CENTRO A REMITIR LA INFORMACIÓN SOBRE LA ACTIVIDAD ORGANIZADA Y A CERTIFICAR SU CONTENIDO CONFORME A LO INDICADO EN LA RESOLUCIÓN

FECHA DE LA SOLICITUD	FIRMA ELECTRÓNICA



Resolución de 20 de diciembre de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se modifica la Resolución de 26 de julio de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen las características y condiciones que deben reunir los programas de enseñanza teórica para su homologación.

El artículo 2 de la Resolución de 26 de julio de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen las características y condiciones que deben reunir los programas de enseñanza teórica para su homologación, presenta la siguiente redacción:

“Artículo 2. *Sujetos.*

Las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y los Centros de educación superior acreditados por la ANECA u organismo equivalente del ámbito autonómico, podrán organizar e impartir programas de enseñanza teórica que requerirán la homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A efectos de la presente Resolución, se entiende por Centros de educación superior, aquellos centros públicos o privados adscritos a una Universidad pública, para impartir estudios conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y demás normativa específica de aplicación.

Las anteriores instituciones podrán establecer mecanismos de colaboración entre ellas con objeto de la organización e impartición conjunta de los programas de enseñanza teórica.”

En el segundo párrafo de dicho artículo se definen los Centros de educación superior como aquellos centros públicos o privados adscritos a una Universidad pública para impartir estudios conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional.

El artículo 11 de la Ley Orgánica 6/2011, de 21 de diciembre de Universidades se refiere a la adscripción de centros a las Universidades en los siguientes términos:

“1. *La adscripción mediante convenio a una universidad pública de centros docentes de titularidad pública o privada para impartir estudios conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional requerirá la aprobación de la Comunidad Autónoma, a propuesta del Consejo de Gobierno de la universidad, previo informe favorable de su Consejo Social.*

La adscripción mediante convenio a una universidad privada de centros docentes de titularidad privada para impartir estudios conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional requerirá la aprobación de la Comunidad Autónoma, a propuesta de la universidad.”

Así, si bien dicho artículo se refiere en su primer párrafo a la adscripción de estos centros a una Universidad pública se indica en el segundo párrafo esta misma posibilidad respecto a una universidad privada.

Por ello, se considera conveniente adaptar la redacción del segundo párrafo del artículo 2 de la Resolución para recoger la posibilidad de adscripción de estos centros de educación superior no solo a universidades públicas sino también a universidades privadas.

En virtud de lo anterior, **RESUELVO**

Único. Modificar el artículo 2 de la Resolución de 26 de julio de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen las características y condiciones que deben reunir los programas de enseñanza teórica para su homologación que queda redactado en los siguientes términos:

“Artículo 2. *Sujetos.*

Las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y los Centros de educación superior acreditados por la ANECA u organismo equivalente del ámbito autonómico, podrán organizar e impartir programas de enseñanza teórica que requerirán la homologación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A efectos de la presente Resolución, se entiende por Centros de educación superior, aquellos centros públicos o privados adscritos a una Universidad, para impartir estudios conducentes a la obtención de títulos de carácter oficial y validez en



todo el territorio nacional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y demás normativa específica de aplicación.

Las anteriores instituciones podrán establecer mecanismos de colaboración entre ellas con objeto de la organización e impartición conjunta de los programas de enseñanza teórica."

En Madrid, a 20 de diciembre de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 20 de diciembre 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se modifica el apartado segundo de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad.

Por Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad. Concretamente, en el apartado segundo de dicha Resolución se regula su composición y se designan los miembros integrantes de dicho Grupo de Trabajo.

Teniendo en cuenta que se ha producido la baja de D^ª. María Jesús Alonso Pérez en la Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, miembro y presidenta del mencionado grupo en tanto integrante de dicha Subdirección General, se considera procedente designar a D^ª. Ana Manzano Cuadrado presidenta en sustitución de D^ª. María Jesús Alonso Pérez. Igualmente, se considera procedente sustituir a D^ª. Ana Manzano Cuadrado como miembro del grupo por D^ª. Isabel Serantes Gómez, integrante de la Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría.

Por todo ello, **RESUELVO**:

Único. Modificar el apartado segundo de la Resolución de 10 de febrero de 2021, que queda redactado en los siguientes términos:

"El citado Grupo de Trabajo está integrado por los siguientes miembros:

- D^ª. Ana Manzano Cuadrado, quien actuará como Presidenta, (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 20 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^ª. Isabel Serantes Gómez, (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 20 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Román Redondo Sánchez, (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Luis Miguel Rodríguez Alcocer (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 2 de febrero de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Álvaro Urrutia Santos (Subdirección General de Control Técnico del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^ª. Cristina Vidal Retavé (Subdirección General de Control Técnico del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^ª. Silvia López Magallón (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^ª. Mónica Sánchez Hernández (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



- D. Stefan Mundorf (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^a. María José Serrano Baños (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Jorge Herreros Escamilla (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. David Tejada Espigares (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Federico Díaz Riesgo (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Jordi Pérez Cascant (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^a. Encarnación Rico Pérez (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Alfonso Santamaría Marín (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Txema Valdecantos Bengoetxea (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Manuel Orta Pérez (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores). Resolución de 14 de julio de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D. Cándido Gutiérrez García (Intervención General de la Administración del Estado). Resolución de 14 de octubre de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- D^a. Laura Seijas Deus, quien actuará como Secretaria (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

En Madrid, a 20 de diciembre de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez



02 REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Cervantes 15 Auditores, S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Cervantes 15 Auditores, S.L., mediante Resolución de 8 de julio de 2022, donde se resolvía:

“PRIMERO.– Declarar a la sociedad de auditoría CERVANTES 15 AUDITORES, S.L., con nº de ROAC S2148, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “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”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2020 y el 30 de septiembre de 2021, que debía presentarse en el mes de octubre de 2021.

SEGUNDO.– Imponer a la sociedad de auditoría CERVANTES 15 AUDITORES, S.L., una sanción de multa por importe del 0,5% 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 el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO.– Dado que la sociedad de auditoría ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.”

En Madrid, a 9 de diciembre de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Daniel Fernández González.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Daniel Fernández González, mediante Resolución de 8 de octubre de 2021, donde se resolvía:

“PRIMERO.– Declarar al auditor D. Daniel Fernández González, con nº de ROAC 10136, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por “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”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO.– Imponer al auditor Daniel Fernández González, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC.”

La resolución que impone la sanción indicada únicamente es firme en vía administrativa, sin perjuicio de las postestades de revisión jurisdiccional que corresponden a la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, competente para conocer de los recursos que, en su caso, se hayan interpuesto o pudieran interponerse.

En Madrid, a 9 de diciembre de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Javier Lagares Puig.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francisco Javier Lagares Puig, mediante Resolución de 8 de julio de 2022, donde se resolvía:

“PRIMERO.– Declarar al auditor D. Francisco Javier Lagares Puig, con nº de ROAC 10812, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “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”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2020 y el 30 de septiembre de 2021, que debía presentarse en el mes de octubre de 2021.

SEGUNDO.– Imponer al auditor D. Francisco Javier Lagares Puig, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 3.601 euros.

TERCERO.– El auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida, de conformidad con el artículo 85 de la LPACAP, por lo que se declara terminado el procedimiento.”

En Madrid, a 9 de diciembre de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 9 de diciembre de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Panaro Audit, S.L.P. y al auditor de cuentas D. Arturo Martínez Serra.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Panaro Audit, S.L.P. y al auditor de cuentas D. Arturo Martínez Serra, mediante Resolución de 12 de marzo de 2021, donde se resolvía:

“PRIMERO.– Declarar a la sociedad de auditoría PANARO AUDIT, S.L.P. y al auditor de cuentas, socio de la misma y firmante del informe de auditoría al que se refiere el expediente, D. ARTURO MARTÍNEZ SERRA, responsables de la comisión de una infracción muy grave, de las tipificadas en el artículo artículo 72.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que establece que tendrá esa consideración:

“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.”

La infracción se ha cometido en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales, del ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 2017, de la sociedad GRUPO 4 ISLAS BALEARES, S.L., cuyo informe de auditoría fue emitido el 4 de mayo de 2018.

SEGUNDO.– *Declarar a la sociedad de auditoría PANARO AUDIT, S.L.P. y al auditor de cuentas, socio de la misma y firmante del informe de auditoría al que se refiere el expediente, D. ARTURO MARTÍNEZ SERRA, responsables de la comisión de una infracción grave, de las tipificadas en el artículo artículo 73.h) de la Ley 22/2015, que establece que tendrá esa consideración:*

“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”

La infracción se ha cometido en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales, del ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 2017, de la sociedad GRUPO 4 ISLAS BALEARES, S.L., cuyo informe de auditoría fue emitido el 4 de mayo de 2018.

TERCERO.– *Imponer a la sociedad de auditoría una única sanción de multa, por ambas infracciones, de acuerdo con el criterio establecido en el artículo 87.3 del RAC, de las previstas en el artículo 76.1.b) de la Ley 22/2015, equivalente al 3,5 por 100 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, resultando la sanción de multa por importe de 24.000 euros, al resultar la multa porcentual aplicable inferior a dicha cantidad.*

CUARTO.– *Imponer al auditor corresponsable una sanción de multa, de las previstas en el artículo 76.2.c) de la Ley 22/2015, por importe de 12.000 euros, por la infracción muy grave.*

QUINTO.– *Imponer al auditor corresponsable una sanción de multa, de las previstas en el artículo 76.4 de la Ley 22/2015, por importe de 3.000 euros, por la infracción grave.*

SEXTO.– *De conformidad con lo previsto en el artículo 78.1 de la Ley 22/2015, la imposición de dichas sanciones llevará aparejada, tanto para la sociedad de auditoría, como para el auditor de cuentas firmante, la prohibición de realizar la auditoría de cuentas a la entidad auditada en los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.”*

La resolución que impone las sanciones indicadas únicamente es firme en vía administrativa, sin perjuicio de las potestades de revisión jurisdiccional que corresponden a la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, competente para conocer de los recursos que, en su caso, se hayan interpuesto o pudieran interponerse.

En Madrid, a 9 de diciembre de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez



Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2022 se ha procedido a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II, respectivamente, con el número definitivo de inscripción que se les ha otorgado.

ANEXO I

Relación de personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

N° ROAC	AUDITOR
24451	MORÓN JUANES, ELENA MARÍA
24452	RUIZ HURTADO, ALEJANDRO
24453	RUBIO BOX, SANDRA
24454	SERRANO TORRIJOS, SONIA
24455	GREGORI FABUEL, JORGE
24456	CLEMENTE MARÍN, DIEGO
24457	MARCO TORMES, CRISTIAN
24458	ALONSO GONZÁLEZ, SERGIO
24459	PROVINS ALABAU, GERARD
24460	RUIZ ÁLVAREZ, DANIEL
24461	FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, MARTA
24462	DEL REY BARRIONUEVO, MARÍA ROSA
24463	ANGUILA PUIG, JOSÉ MARÍA
24464	DUESO MEDIEL, LUIS MIGUEL
24465	CABRERA GARRIDO, FRANCISCO JAVIER
24466	LECANDA ARAQUISTAIN, ALFONSO
24467	GUTIÉRREZ HURTADO, SUSANA BEATRIZ
24468	LAZARO GÓMEZ, JAIME
24469	BELIO SÁNCHEZ, LAURA
24470	CASAS FONT, SALVADOR HÉCTOR
24471	ESTARTA SANTAMARÍA, IÑIGO
24472	GARCÍA DE LAS BAYONAS SAURA, JOSÉ
24473	CUESTA ESTEBAN, JAVIER JESÚS
24474	MARUGÁN PÉREZ, NOELIA
24475	CASTAÑO DÍAZ, ESTEFANÍA
24476	RODRÍGUEZ LUNA, JAIME
24477	FERNÁNDEZ CARRERA, MARÍA JOSÉ
24478	ALONSO GUTIÉRREZ, CELIA MARÍA
24479	BAINES MARTÍNEZ, BORJA
24480	ISLAM RAFIQ, SAMIUL
24481	CARRASCO HERRERA, ISABEL



ANEXO II

**Relación de sociedades de auditoría
inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas**

N° ROAC	RAZON SOCIAL
S2607	FERRERA, AUDITORES ASOCIADOS, S.L.
S2608	GESAUDITORES CHAMARTÍN, S.L.
S2609	AUDITASA SERVICIOS DE AUDITORIA, S.L.P.
S2610	RS AUDITORIA SLP
S2611	VEGALEX ABOGADOS Y ECONOMISTAS, S.L.P.
S2612	AP & GB AUDITORES, S.L
S2613	RSB AUDITORES Y CONSULTORES S.L
S2614	LEX NOVA AUDITORES, SLP
S2615	ESCRIG TENA AUDITORES SOCIEDAD LIMITADA PROFESIONAL
S2616	AUDIT GLOBAL PLAN, S.L.
S2617	AUDIT DOS, S.L.
S2618	ACONSUR AUDITORES CONSULTORES, S.L.P.
S2619	ENSO AUDIT & CONSULTING, S.L.
S2620	LOPEZ DELGADO AUDITORES S.L
S2621	ACM AUDIT & PARTNERS, S.L.
S2622	MARTÍN LAUCIRICA GRUPO AUDITOR, S.L.
S2623	AUDIN AUDITORES, S.L.P.
S2624	ZITI AUDITORES SOCIEDAD LIMITADA PROFESIONAL
S2625	ZONA AUDITORES, S.L.P.
S2626	MARE NOSTRUM AUDITORES, S.L.
S2627	MAYE ECONOMISTAS, S.L.P.
S2628	AUDIT GARCI, S.L.
S2629	AUDITORS BCN F&N, S.L.P.





Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2022 se ha procedido a dar de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II.

ANEXO I

Relación de personas físicas que han causado baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

N° ROAC	AUDITOR
02664	DELGADO FERNÁNDEZ DE HEREDIA, MARÍA CONSOLACIÓN
03450	GOYENA HUERTA, MARÍA LOURDES
04606	PALLARÉS CHIVA, RAMÓN JAVIER
05135	ROLDÁN QUEROL, JULIA
05789	VALLEJO HERRANZ, JUAN ANTONIO
06300	BASSO ALCALDE, MARTÍN
06843	ESCAÑO ROMÁN, LUIS PEDRO
07862	MATEO DURÁN, JUAN JOSÉ
10136	FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, DANIEL
10677	HERRERO TORANZO, JOSÉ LUIS
10949	LÓPEZ PINEÑO, ALBERTO
11263	MELÓN GONZÁLEZ, JOSÉ RAMÓN
11557	NÚÑEZ GONZÁLEZ, JESÚS JAVIER
11820	PINAZO CASTAÑO, EULOGIO
11904	RALDA SIMO, EDUARDO LUIS
12874	BOSCH FERRÉ, FRANCISCO
13997	ONORATO MACHUCA, ALONSO
14153	VALLE MUÑOZ, JESÚS DEL
14529	CANO MARTÍNEZ, CARLOS
16413	ÁLVAREZ LÓPEZ, ROSA MARÍA
16491	CASTÁN VIDAL, ROSA MARÍA
17947	LÓPEZ TORRICO, LUIS
21292	CASO SANTALLA, SILVIA





ANEXO II

**Relación de sociedades de auditoría que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas**

N° ROAC	RAZON SOCIAL
S1808	AUDITORES GESTISA, S.L.
S0328	CSYC ACCOUNTANTS, S.L.
S0756	LÓPEZ-ANDRÉS AUDITORES, S.L.
S0832	JLC AUDITORES Y ASESORES, S.L.P.
S0878	M.L.B. CONSULTORES, S.L.P.
S1211	FERNANDO GONZÁLEZ AUDITORES, S.L.P.
S1234	SIGNO AUDITORES, S.L.P.
S1323	CONSULTOR AUDIT GROUP, S.L.P.
S1409	J. JAVIER NÚÑEZ GONZÁLEZ Y ASOCIADOS, S.L.
S1430	ÁREA GLOBAL CONSULTORES, S.L.P.
S1540	GABINETE ONORATO, S.L.P.
S1601	PROVALENCIA CONSULTORES, S.L.
S1722	AUDITMIÑÁ, S.L.
S2002	QUORUM AUDITORES, S.L.P.
S2028	ORGANIZACIÓN DE LAS INNOVACIONES EN LA EMPRESA, S.L.
S2384	FHC ASESORES Y CONSULTORES, S.L.
S2513	ACCOUNTING AND TAX AUDIT, S.L.
S2575	BAKER LEVANTE AUDIT, S.L.P.
S2597	ENTERLID ASESORÍAS, S.L.



**Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría.**

En el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y previa notificación cursada al efecto por las sociedades interesadas, se ha procedido a efectuar los cambios de denominación de las mismas en los términos que a continuación se expresan.

ANEXO**Cambio de denominación de sociedades de auditoría**

N° ROAC	NOMBRE SOCIEDAD ANTERIOR	NOMBRE SOCIEDAD ACTUAL
S0424	M AUDIT&FORENSIC, S.L.P.	M AUDIT, S.L.P.
S0887	J.L.B. AUDITORES, S.L.	JLB AUDITORES, S.L.U.
S1007	ABDÓN BAS, LÓPEZ LUENGO Y ASOCIADOS AUDITORES, S.L.	ABALL, AUDITORES, S.L.
S1292	CANARIAUDIT, S.L.P.	GADOS AUDITORES Y ASESORES, S.L.
S2067	VALMARDON AUDITORES, S.L.P.	VALMARDON AUDITORES DE LA MANCHA, S.L.P.
S2237	AUDIPONENT, S.L.	ADN AUDIPONENT SL





03 COMUNICACIONES Y CONSULTAS

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de Auditoría y Contabilidad.

- 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. (BOE 2-12-22).
- Resolución de 2 de diciembre de 2022, de la Comisión Rectora del FROB, por la que se aprueba el Reglamento de Régimen Interno. (BOE 16-12-22).
- Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas. (BOE 22-12-22).
- Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. (BOE 24-12-22).
- Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. (BOE 28-12-22).
- Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte. (BOE 31-12-22).
- Circular 4/2022, de 22 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados financieros intermedios de las infraestructuras del mercado español de valores. (BOE 31-12-22).



CONSULTAS

Auditoría

Consulta 1

Consulta solicitando aclaración del alcance de los apartados e) y f) del artículo 8.1 del RLAC, en cuanto a la consideración de determinadas entidades como de interés público

Situación planteada:

La consulta se refiere a una sociedad de un grupo que no reúne las condiciones establecidas en los apartados a) a d) del artículo 8.1 del RLAC, solicitando aclaración sobre si para que dicha entidad sea considerada de interés público, por aplicación de lo dispuesto en el apartado e) del mismo artículo, que atribuye esa condición a las entidades 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, deben ser tenidas en consideración las cifras de sus cuentas anuales individuales o consolidadas.

Consideraciones generales:

1. El artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en lo sucesivo, RLAC), desarrolla el artículo 3.5 de dicha Ley, respecto de la definición de "entidades de interés público", estableciendo en sus apartados e) y f) lo siguiente:

"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.*

(...)."

De la interpretación literal del precepto citado se desprendería que las cifras determinantes de la consideración de una entidad como de interés público del apartado 1.e), están referidas a entidades jurídicas individuales, al igual que las condiciones que figuran recogidas en los apartados a) a d) de dicho artículo.

En este sentido, debe señalarse que la imagen fiel de la sociedad viene dada por las cuentas individuales, mientras que las cuentas consolidadas permiten dar la imagen fiel del grupo de sociedades, no de cada sociedad en concreto.

Por otra parte, la letra f) del mismo apartado 1 recoge el ámbito específico aplicable a los grupos de sociedades y, en el caso de que una entidad individual reúna las condiciones previstas en alguno de los apartados de este artículo y sea la sociedad dominante de un grupo, el grupo en su conjunto adquirirá la condición de entidad de interés público.

En virtud de lo anteriormente señalado, debe concluirse que para considerar si la entidad es EIP debe atenderse a las cifras de sus cuentas individuales. Por tanto, si una entidad individual adquiere la condición de EIP, por cumplir la condición señalada, el grupo al que pertenece adquirirá tal condición únicamente en el caso de que dicha entidad sea la matriz del grupo.

2. Conforme a lo establecido en la disposición adicional sexta del RLAC, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Contabilidad

Consulta 1

Sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales, tras la publicación en el BOE de la *Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas*.

Respuesta

Con motivo de la publicación en el BOE de la *Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas*, se plantean las siguientes cuestiones:

- Si el ICAC tiene previsto modificar la *Resolución de 29 de enero de 2016, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales*.
- Si las pequeñas y medianas empresas están obligadas a incluir en la memoria de las cuentas anuales el periodo medio de pago a proveedores y la información adicional que prevé la disposición adicional tercera. *Deber de información*, según la nueva redacción introducida por el artículo 9 de la *Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas*.

El deber de información en las cuentas anuales sobre el periodo medio de pago a proveedores se regula en la disposición adicional tercera de la *Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre*, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

La propia disposición en el apartado 4, habilita al ICAC para que mediante resolución proceda a indicar las adaptaciones que resulten necesarias al efecto de que las sociedades mercantiles no encuadradas en el artículo 2.1. de la *Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera*, apliquen adecuadamente la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores determinada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

De acuerdo con lo anterior, el ICAC dictó la *Resolución de 29 de enero de 2016, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales*.

El artículo 9 de la *Ley 18/2022, de 28 de septiembre*, amplía la información que las sociedades mercantiles deben incluir en la memoria de sus cuentas anuales y que también deben publicar en su página web, si la tienen. Sin embargo, no modifica la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores, por lo que en respuesta a la primera cuestión planteada este Instituto no prevé modificar la *Resolución de 29 de enero de 2016*.

En relación con la segunda cuestión, es preciso señalar que la mencionada *Ley 18/2022* no ha modificado el apartado primero de la disposición adicional tercera de la *Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre*, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Por su parte, la *Directiva 2013/34/UE (Directiva Contable) 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, fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las empresas de interés público. En particular, el periodo medio de pago a proveedores no forma parte de la información obligatoria que, de acuerdo con la Directiva, deben proporcionar las pequeñas empresas en sus cuentas anuales.

La transposición de dicha Directiva supuso la modificación del artículo 261. *Memoria abreviada*, del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (Disposición Final 4ª), y en el ámbito reglamentario la modificación 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 las microempresas, a través del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

Por tanto, en aplicación del principio de especialidad, la regulación contenida en estas normas prevalece en la medida en que por razón de materia son las disposiciones que regulan la información contable que deben proporcionar las empresas. Por otro lado, según el principio de primacía del Derecho de la Unión, aplicable tanto al Derecho primario como al derivado, la Directiva prevalece sobre la norma nacional, en todo caso.

En conclusión, sólo las entidades que elaboren la memoria en modelo normal deberán incluir de forma expresa en la memoria información sobre su periodo medio de pago a proveedores, junto con el resto de información previsto por la Ley 18/2022.

Consulta 2

Sobre la llevanza de la contabilidad y la formulación de cuentas anuales por las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 5.1 de la Orden ICT/1466/2021.

Respuesta:

La consulta versa sobre las obligaciones mercantiles de las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica reguladas por el art. 5.1 de la Orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a actuaciones integrales de la cadena industrial del vehículo eléctrico y conectado dentro del Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica en el sector del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC), en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, modificada por la orden ICT/209/2022, de 17 de marzo.

Concretamente, en la consulta se plantean las siguientes cuestiones:

- Si estas agrupaciones empresariales tienen obligación, en base a la normativa que les sea de aplicación, de llevanza de contabilidad y de formulación de cuentas anuales que reflejen la imagen fiel de su patrimonio, resultado y situación financiera (art. 2.1 RAC) o se le exija la presentación de unas cuentas o estados financieros auditados, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable (art. 2.2 RAC).
- En el caso de que la agrupación decidiera elaborar unos estados financieros o cuentas anuales de forma voluntaria, por no estar obligado ni a su elaboración ni a su auditoría, cuál podría ser el marco de información financiera aplicable de acuerdo con su naturaleza: el Plan General de Contabilidad, una adaptación u otros.

Para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, el Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, recoge una nueva figura de colaboración público-privada: Los Proyectos Estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica («PERTE»). La industria de la automoción tiene un papel estratégico en la economía nacional, motivo por el cual el Consejo de Ministros ha declarado primer Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica el desarrollo de un ecosistema para la fabricación del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC).

Para el desarrollo del PERTE VEC y con el objetivo de establecer una colaboración entre empresas en la cadena de valor del vehículo eléctrico y conectado, tal y como se indica en la introducción de la orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, las entidades interesadas deberán de constituir una agrupación de empresas sin personalidad jurídica y suscribir con carácter previo a la formación de la solicitud un acuerdo interno que incluya lo recogido en el art. 67 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre.

La citada orden regula en su artículo 5 los beneficiarios de estas ayudas como se reproduce a continuación:

“Artículo 5. Beneficiarios.

1. *Podrán acogerse a las ayudas establecidas en esta orden las agrupaciones sin personalidad jurídica propia que hayan establecido con anterioridad un acuerdo de agrupación y cumplan los requisitos establecidos en el anexo VI de esta orden. Adicionalmente, las entidades que conformen esta agrupación deberán cumplir lo siguiente:*
 - a) *Podrán ser miembros de la agrupación las entidades personas jurídicas, públicas o privadas, con personalidad jurídica propia, legalmente constituidas en España y debidamente inscritas en el registro correspondiente, con independencia de su forma jurídica y su tamaño.*
 - b) *Cada una de las entidades miembros de la agrupación deberá haber suscrito, antes de la presentación de la solicitud, un acuerdo interno (en adelante, el acuerdo de agrupación) que regule el funcionamiento de la misma, y que cumpla los requisitos establecidos en el anexo VI de esta orden, conforme con lo establecido en el artículo 67.2 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre.*

(...)”

Por tanto, conforme a la normativa reguladora, las agrupaciones de empresas son entidades que carecen de personalidad jurídica y en este sentido, cabe señalar, que no están obligadas a formular cuentas anuales a efectos mercantiles, sin perjuicio de que a los efectos de atender otro tipo de obligaciones (por ejemplo, las de índole fiscal) estas entidades deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente. Por consiguiente, un adecuado control interno producirá normalmente que estas entidades lleven unos registros cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros de contabilidad que resultan obligatorios para las empresas.

Asimismo y, por analogía al criterio recogido en la consulta 6 del BOICAC número 87, de septiembre de 2011, *sobre la integración de las operaciones realizadas por una Unión Temporal de Empresas en la contabilidad de los partícipes*, los integrantes de estas agrupaciones serán quienes deban recoger en su contabilidad las operaciones de la agrupación, siendo de aplicación la Norma de Registro y Valoración 20ª. *Negocios conjuntos* del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Además, tal y como se indica en la consulta, respecto a la forma y contenido de los registros contables de la agrupación, en sintonía con lo indicado anteriormente, estos deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables.

A mayor abundamiento, este Instituto ha manifestado su opinión, en la consulta 1 del BOICAC número 105, de marzo de 2016, *sobre la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables de determinadas entidades en las que la normativa reguladora que les resulta de aplicación según su naturaleza jurídica no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación*.

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable del precio contingente en la adquisición de una inversión en el patrimonio de una empresa que no es del grupo.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad que adquiere en 2021 una participación del 40% en el patrimonio de otra sociedad que le otorga influencia significativa sobre la misma. Dicha participación fue incluida a efectos de valoración en la categoría de activos financieros a coste. El precio de adquisición consistió en una cantidad fija que se abonó en el momento de la compraventa, y en un importe variable determinado con una fórmula de cálculo basada en los EBITDA que se alcancen entre los años 2021 al 2024, de forma que el precio final a pagar quedará determinado en 2025, una vez se conozcan todos los EBITDA de los años citados.

La cuestión que plantea el consultante se concreta en aclarar qué modelo de contraprestación contingente debe aplicarse cuando se adquieren instrumentos financieros cuya valoración posterior sigue el criterio del coste.

Los dos modelos a los que se refiere la consulta son el regulado para determinar el coste del inmovilizado material en el punto 1 del apartado 1. *Regla general* de la Norma Primera. *Valoración inicial* de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. Y, por otro lado, el previsto en el apartado 2.3. *Coste de la combinación de negocios* de la norma de registro y valoración (NRV) 19ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, al que se remite la NRV 9ª. 2.4.1 *Valoración inicial*, para el caso concreto de la adquisición de una inversión calificada como empresa del grupo,

formando parte del cual también habría que entender incluidos los criterios que se enuncian sobre esta materia en los apartados 2.6 *Contabilidad provisional* y 2.9. *Valoración posterior*.

La diferencia entre ambos esquemas de registro radica básicamente, en que el relativo a las adquisiciones de un negocio limita al plazo de doce meses desde la fecha de adquisición la obligación de ajustar el coste del activo cuando en ese plazo se obtiene información adicional sobre la mejor estimación del valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición.

En este contexto, la NRV 9ª del PGC - apartado 2.4. *Activos financieros a coste*- expresa que en todo caso se incluyen en la categoría de valorados a coste:

- a) *Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como estas quedan definidas en la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales.*
- b) *Las restantes inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pueda determinarse por referencia a un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico, o no pueda estimarse con fiabilidad, y los derivados que tengan como subyacente a estas inversiones (...)*

Más adelante, en el apartado 2.4.1 *Valoración inicial* de la citada NRV 9ª del PGC se señala:

“2.4.1 Valoración inicial.

Las inversiones 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, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como 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 empresa pase a tener esa calificación.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.”

Como puede apreciarse, en el primer párrafo de la NRV 9ª.2.4.1 del PGC no se incluye una referencia expresa a los pagos contingentes, salvo en relación con las empresas del grupo, pero sobre este particular y desde una perspectiva general cabría traer a colación la definición de coste histórico incluida en el apartado 6º *Criterio de valoración* del Marco Conceptual del PGC, en cuya virtud (énfasis añadido):

“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 (...)

Por tanto, es claro que la contraprestación contingente acordada entre las partes debe ser tenida en cuenta como un componente del coste de las inversiones en los instrumentos de patrimonio sobre los que versa la consulta.

No obstante, por la ausencia de una referencia expresa en la NRV 9ª.2.4.1 no resulta evidente cuál de los dos modelos de registro debe seguirse.

Para responder a esta pregunta es oportuno mencionar la explicación incluida en el preámbulo de la RICAC de 1 de marzo de 2013 sobre este componente del precio de adquisición (énfasis añadido):

“(...) cuando se adquiere un elemento del inmovilizado, puede resultar habitual que las partes que intervienen en la transacción condicionen el precio acordado a la obtención de información adicional en el futuro sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, que confirmen la capacidad del activo de generar beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A diferencia de lo expuesto respecto de las combinaciones de negocios, cuando se adquiera un solo elemento patrimonial será más evidente la identificación entre el pago contingente y los beneficios o rendimientos económicos futuros del activo, circunstancia que impide aplicar el límite del año previsto para aquellas.

*Sobre la base de este razonamiento, en la Resolución se aclara que **formará parte del precio de adquisición del activo la mejor estimación del valor actual de los pagos contingentes acordados, salvo que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo futuro de la actividad de la empresa, como la cifra de ventas o el beneficio del ejercicio.***

Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material."

Frente a este planteamiento, el modelo de registro y valoración de la contraprestación contingente en una combinación de negocios está influido por la necesidad de resolver de manera práctica el análisis complejo cuando se trata de enjuiciar si los beneficios generados por la sociedad participada desde la fecha de adquisición formaban parte de las sinergias adquiridas. Adicionalmente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias los cambios posteriores al final del período de contabilidad provisional -doce meses desde la fecha de adquisición-, por diferencia entre la mejor estimación en ese momento y el importe desembolsado.

Esto es, la regla de los doce meses se incorpora para resolver la dificultad de identificar si los beneficios generados por la sociedad adquirida después de la fecha de adquisición formaban parte de los activos netos adquiridos, o si por el contrario, debían calificarse como valor autogenerado por el nuevo adquirente a partir de ese momento, circunstancia que debería llevar a registrar el pago contingente como un gasto.

En las adquisiciones de instrumentos de patrimonio valorados al coste, a priori, parece que se podría apreciar la misma identidad de razón existente en el acuerdo que justifica un pago adicional en función de los beneficios futuros de la empresa adquirida en el contexto de una combinación de negocios. Por ello, se puede concluir que, atendiendo al fondo económico de la operación, el modelo de registro de los acuerdos de contraprestación contingente de las combinaciones de negocio sería aplicable a las inversiones financieras sobre las que versa esta consulta.

La consecuencia de esta conclusión desde la perspectiva de las cuentas consolidadas deberá ser coherente con el tratamiento contable de los hechos en las cuentas anuales individuales.

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable relativo a un contrato de fiducia sobre el aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad no residente que está afecta a un sistema "club-trustee" de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, cuya sede de dirección jurídica y administrativa efectiva se encuentra en Reino Unido.

Según afirma el consultante, de acuerdo con la escritura de adaptación del régimen preexistente a la Ley de derechos de aprovechamientos por turnos de bienes inmuebles, de fecha 4 de febrero de 2001, e inscrita en el Registro de la Propiedad, la sociedad es dueña de pleno dominio de una serie de fincas situadas en España bajo un contrato fiduciario.

En virtud de la escritura de fiducia y el documento de constitución del club, dicha sociedad resulta ser la propietaria formal de las fincas en beneficio de los que sean socios del club por la adquisición del derecho de ocupación o turno en alguna de ellas. La dirección de esta sociedad pretende su traslado a España.

En la consulta se indica que este tipo de sociedades son conocidas normalmente como "owning company" y tienen a su nombre una serie de inmuebles situados en España cuyo uso está dividido en turnos para el disfrute de los compradores de dichos turnos vacacionales. A tal efecto, se indica que en los documentos públicos se deja evidencia de que la propiedad formal de las fincas en beneficio es propiedad de los socios del club, de forma que la "owning company" está obligada a devolver el importe que obtenga de una potencial venta.

Asimismo, en la consulta se define la fiducia como la figura mediante la cual el fiduciante transfiere la propiedad o dominio de uno o más bienes al fiduciario, a fin de que éste los administre o enajene para cumplir con el objetivo de la fiducia definido por el fiduciante. Según se indica, en este tipo de contratos necesariamente hay una actividad de administración, además de la de custodiar y conservar los bienes o derechos entregados en fiducia.



Según señala el consultante, las partes principales en estos tipos de contratos son las siguientes:

- El fiduciario (o fideicomisario). Es la persona o sociedad encargada a la que el fiduciante le hace entrega de los bienes para que los administre o enajene según la finalidad establecida en el contrato. Esto es, la propiedad económica de los bienes no es del fiduciario, éste solo los tiene en beneficio de otros que son los que obtienen los réditos y asumen los riesgos asociados a los inmuebles.
- El beneficiario. Es la persona que se beneficia de la administración o enajenación de los bienes que realiza el fiduciario. En este caso los beneficiarios serían los socios o compradores de los turnos vacacionales que forman el club, entidad sin personalidad jurídica que actúa de forma parecida a una "comunidad de propietarios". Los socios pagan los gastos de mantenimiento de los inmuebles y son en última instancia los dueños económicos de los mismos.

A efectos del tratamiento contable de los inmuebles, en el texto de la consulta se remite a la Resolución del inmovilizado material y a los apartados 4. *Elementos de las cuentas anuales* y 5. *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales*, del Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

Atendiendo a lo indicado anteriormente, la consulta versa sobre el registro contable de los bienes inmuebles que se pretenden trasladar a una sociedad de un fiduciario español en régimen de fiducia.

En primer lugar, es preciso señalar que la respuesta a la consulta se formula desde una perspectiva estrictamente contable sin entrar, por lo tanto, en el análisis de la legalidad sustantiva en el Derecho español del negocio que constituye el supuesto de hecho.

Asimismo, cabe señalar que la sociedad que formula la consulta es una sociedad extranjera a la que no le resulta de aplicación la normativa contable española y, en consecuencia, este Instituto no es competente para pronunciarse acerca del registro contable que procede seguir en la operación. No obstante, considerando que la dirección de la sociedad pretende trasladarla a España se da respuesta a la consulta planteada de acuerdo con nuestra normativa.

Respecto a la regulación del aprovechamiento por turno, cabe mencionar la Directiva 1994/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, relativa a la protección de los adquirentes en lo relativo a determinados aspectos de los contratos de adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido, cuya transposición se realizó por la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias.

Posteriormente, la Directiva 2008/122/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de enero de 2009, relativa a la protección de los consumidores con respecto a determinados aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio, deroga la Directiva 1994/47/CE. Con estos antecedentes, la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, comprende tanto la transposición de la Directiva 2008/122/CE, en el título I, como la incorporación de la Ley 42/1998, en los títulos II y III, con las adaptaciones que requiere esta nueva Directiva.

La definición del contrato de aprovechamiento por turno del artículo 2 de la Ley 4/2012, de 6 de julio, es la siguiente: *"Se entiende por contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico aquel de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un período de ocupación."*

En este aspecto, cabe señalar que el apartado 4 del artículo 23. *Ámbito subjetivo y objetivo*, de la Ley 4/2012, de 6 de julio, establece:

- "4. El derecho real de aprovechamiento por turno no podrá en ningún caso vincularse a una cuota indivisa de la propiedad, ni denominarse multipropiedad, ni de cualquier otra manera que contenga la palabra propiedad."*

A los efectos de publicidad, comercialización y transmisión del derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, podrá utilizarse cualquier otra denominación, siempre que no induzca a confusión a los adquirentes finales y del mismo se desprenda con claridad la naturaleza, características y condiciones jurídicas y económicas de la facultad de disfrute."

Cada uno de los derechos reales de aprovechamiento por turno gravará, en conjunto, la total propiedad del alojamiento o del inmueble, según esté previamente constituida o no una propiedad horizontal sobre el mismo. La reunión de un derecho real de aprovechamiento y la propiedad, o una cuota de ella, en una misma persona no implica extinción del derecho real limitado, que subsistirá durante toda la vida del régimen.

El propietario del inmueble, sin perjuicio de las limitaciones que resultan del régimen y de las facultades de los titulares de los derechos de aprovechamiento por turno, podrá libremente disponer de todo o parte de su derecho de propiedad con arreglo a las normas del Derecho privado."

Sobre la duración del régimen de aprovechamiento por turno, en el artículo 24 de la Ley 4/2012, de 6 de julio, se indica:

"Artículo 24. Duración.

- 1. La duración del régimen será superior a un año y no excederá de cincuenta años, a contar desde la inscripción del mismo o desde la inscripción de la terminación de la obra cuando el régimen se haya constituido sobre un inmueble en construcción.*
- 2. Extinguido el régimen por transcurso del plazo de duración, los titulares no tendrán derecho a compensación alguna."*

Por otra parte, acerca de las empresas de servicios como uno de los sujetos que interviene en los contratos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, en el apartado 1c) del artículo 25 de la Ley 4/2012, se dispone:

"Artículo 25. Constitución del régimen.

- 1. El régimen de aprovechamiento por turno deberá ser constituido por el propietario registral del inmueble. Para poder hacerlo, deberá previamente:*
 - a) Haber inscrito la conclusión de la obra en el Registro de la Propiedad y haberla incorporado al Catastro Inmobiliario. En el caso de que la obra esté iniciada, deberá haber inscrito la declaración de obra nueva en construcción.*
 - b) Cumplir con los requisitos establecidos para ejercer la actividad turística, disponer de las licencias de apertura y las de primera ocupación de los alojamientos, zonas comunes y servicios accesorios que sean necesarias para el destino. En el caso de que la obra esté tan sólo iniciada, bastará haber obtenido la licencia de obra y la necesaria para la actividad turística.*

Esta última, tanto si la obra está terminada como si tan sólo está iniciada, solamente será exigible en aquellas Comunidades Autónomas donde la comercialización de derechos que impliquen la facultad de disfrute de un alojamiento durante un período de tiempo al año tenga, con arreglo a su legislación, la calificación de actividad turística sometida a licencia.
 - c) Haber celebrado, de conformidad con lo establecido en el presente capítulo, el contrato con una empresa de servicios que reúna los requisitos que a éstas se exijan, salvo que el propietario, cumpliendo los mismos requisitos, haya decidido asumirlos directamente.*

Las empresas de servicios no podrán estar domiciliadas en paraísos fiscales y tendrán que tener, al menos, una sucursal domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.
 - d) Haber concertado los seguros o las garantías a que se refiere el artículo 28, así como, en su caso, las garantías por daños materiales por vicios o defectos de la construcción previstas en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, si fuere el constructor o promotor del inmueble, o en otro caso haber facilitado información del mismo a los titulares de los derechos de aprovechamiento por turno."*

La figura jurídica de la fiducia a la que se hace referencia en la consulta no está contemplada en el ordenamiento español y del texto de dicha consulta no pueden derivarse con claridad los derechos y obligaciones de las partes. Por tanto, y de acuerdo con el artículo 34.2 del Código de Comercio que establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, la presente respuesta a la consulta se realiza a partir de la siguiente estructura de la operación, debiendo el consultante considerar como encaja su rol en la misma.



En la operación parece que intervienen tres sujetos: El propietario inicial de los activos; una sociedad que se configura como propietaria *formal* y que los gestiona; y unos beneficiarios de su uso regulados por la ya mencionada ley 4/2012.

Respecto a estos últimos, el tratamiento contable de la operación de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles que se plantea, en la medida que deba calificarse como un arrendamiento a efectos contables en función de las facultades que se otorgan a los adquirentes de los turnos, se realizaría en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 8ª. *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar*, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, calificándose como un arrendamiento operativo sobre los activos turísticos dedicados a este fin.

Respecto a la contabilidad en la que deban aparecer estos activos, y atendiendo a la definición de activo del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del PGC, será la entidad que reciba los rendimientos del aprovechamiento por turnos, circunstancia de la cual se deriva su control económico. Estos activos se calificarán como inversiones inmobiliarias, puesto que se trata de inmuebles que se poseen para obtener rentas, tal y como se definen en la quinta parte del PGC.

Si esta misma sociedad presta otros servicios a los receptores del aprovechamiento por turnos, o en el caso de que la propia operación principal fuera una prestación de servicios, los reconocerá de acuerdo con la NRV 14ª *Ingresos por ventas y prestación de servicios* del PGC y su desarrollo realizado por la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos).

Si estos servicios se prestan por una entidad que no recibe las rentas inmobiliarias, solo reconocerá los ingresos por la prestación de estos servicios sin tener registrados los inmuebles como activos, según la NRV 14ª y la RICAC de ingresos. También sería este el caso si recibiera las rentas inmobiliarias y los ingresos por la prestación de estos servicios, pero trasladara las mencionadas rentas inmobiliarias a otra entidad que sea propietaria y le haya encomendado este mandato, la cual deberá registrar los inmuebles en su activo, siendo de aplicación el artículo 26. *Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena* de la RICAC de ingresos. A este respecto, y en lógica económica, esta entidad prestaría un doble servicio: por un lado, los servicios turísticos a los receptores del aprovechamiento por turnos y; por otro, un servicio de gestión del arrendamiento al propietario, que también deberá reconocerse por su valor razonable en aplicación del apartado 1. *Alcance y regla general* de la NRV 21ª *Operaciones entre empresas del grupo* del PGC:

"(...) con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción 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."

Este principio se entiende de aplicación a cualquier operación sea entre empresas del grupo o no, por la generalidad de la presunción de onerosidad en el tráfico mercantil, cuya naturaleza implica el intercambio de prestaciones recíprocas.

Por último, y a mayor abundamiento de este principio, si es una sociedad la que recibe las rentas inmobiliarias sin ser la que ostente el derecho de propiedad, deberá registrarse contablemente de acuerdo con la realidad económica de la operación.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre la operación, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de la transformación de acciones ordinarias en acciones sin voto.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad que ha decidido desdoblar sus acciones ordinarias contabilizadas como instrumentos de patrimonio neto en acciones de clase A y acciones de clase B. Las acciones de clase B van a representar el 27,75 % del capital social y a cambio de perder el derecho a voto van a percibir un dividendo mínimo siempre que existan beneficios distribuibles suficientes. En el supuesto de que no los hubiere, la parte no satisfecha deberá ser pagada en los cinco años siguientes.



En primer lugar, es preciso señalar que la respuesta a la consulta se formula desde una perspectiva estrictamente contable, sin entrar por lo tanto en el análisis de la validez mercantil del acuerdo que se describe en los antecedentes, o de los requisitos que deben cumplirse para preservar la tutela patrimonial de los restantes socios y acreedores, porque este Instituto carece de competencias para realizar pronunciamientos sobre estos aspectos.

La Resolución de 5 de marzo de 2019 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, RICAC), por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, aborda el tratamiento contable que debe darse a las acciones sin derecho a voto que tienen asociado un dividendo mínimo acumulable, en su artículo 12. *Acciones y participaciones con privilegio*, que en su punto 4, establece:

“4. (...), si las acciones o participaciones gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto.

En tal caso, en la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 3.4.

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero, a los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. El espacio temporal a considerar para realizar la estimación será la duración o vigencia del privilegio. A tal efecto, y para las sociedades que no tengan valores admitidos a cotización, salvo mejor evidencia, se tomará el tipo de interés incremental como tasa de descuento; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

En aplicación del principio de aportación patrimonial efectiva, el valor del pasivo no debe superar el valor del patrimonio recibido. En su caso, el diferencial se contabilizará atendiendo a la realidad económica y jurídica de la operación sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse de los acuerdos alcanzados.”

Por su parte el Artículo 13. *Acciones y participaciones sin voto* dispone:

“1. Con la emisión o creación de las acciones o participaciones sin voto la sociedad asume una obligación por un importe equivalente al valor actual del dividendo mínimo y, por lo tanto, estas acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto para cuyo registro contable serán de aplicación los criterios establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo anterior.

En particular, el dividendo mínimo devengado y no pagado, originará, al cierre del ejercicio, el registro de un gasto financiero y del correspondiente pasivo financiero por su valor de reembolso, que se dará de baja con abono a un ingreso financiero en el supuesto de que posteriormente no se cumplan las circunstancias previstas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para poder efectuar el pago. Este criterio también se aplicará a las acciones y participaciones con privilegio cuando se acuerde que el dividendo tenga carácter acumulativo.

(...)”

La RICAC de 5 de marzo de 2019 aborda la presentación de las acciones con privilegio y sin voto en la fecha de emisión. No obstante, no trata cómo registrar el posterior cambio en las condiciones de los títulos. Sobre este particular, y siempre y cuando el acuerdo pudiese adoptarse en los términos que plantea el consultante, se pueden realizar las siguientes consideraciones desde una perspectiva general:

1. En principio, el intercambio económico que se describe se debería realizar en términos de equivalencia económica. Esto es, el valor razonable *ex ante* de las acciones ordinarias debería ser igual al valor razonable de la nueva clase de acciones.
2. Asumiendo esta premisa, el registro contable del cambio de condiciones se contabilizaría como sigue:
 - a) El componente de pasivo del instrumento se identificaría a partir de la proporción existente entre el valor razonable del pasivo asumido en la fecha de modificación y el valor razonable de las acciones en ese momento.
 - b) Una vez efectuado el cálculo descrito en la letra anterior, la sociedad debería dar de baja el importe resultante de multiplicar el valor nominal de las acciones afectadas por el citado porcentaje, reconocer un pasivo por el valor razonable del pasivo y por diferencia entre ambos importes efectuar un cargo en las reservas de la sociedad.

Una vez efectuada la reclasificación de los instrumentos, el posterior registro de la remuneración de las acciones se contabilizará siguiendo los criterios regulados en la citada RICAC.

En cualquier caso, es preciso recordar que de acuerdo con lo dispuesto en el punto 17 de la Norma 6ª Balance de las Normas de elaboración de las cuentas anuales (NECAS), incluida en la tercera parte del PGC:

“6ª Balance

(...)”

17. *Cuando la empresa haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado “Deuda con características especiales a largo plazo” y “Deuda con características especiales a corto plazo”. En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.*

(...)”

Consulta 6

Sobre la obligatoriedad de incluir información comparativa en el primer ejercicio en el que se exige la presentación del estado de información no financiera.

Respuesta

La consulta versa sobre si la obligación de presentar información a efectos comparativos en el estado de información no financiera (en adelante, EINF) se extiende al ejercicio anterior al que surge por primera vez la obligación de presentar dicho estado.

El artículo 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) (en la redacción dada por 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), establece lo siguiente:

- “5. *Las sociedades de capital deberán incluir en el informe de gestión un estado de información no financiera o elaborar un informe separado con el mismo contenido que el previsto para las cuentas consolidadas por el artículo 49, apartados 5, 6 y 7, del Código de Comercio, aunque referido exclusivamente a la sociedad en cuestión siempre que concurran en ella los siguientes requisitos:*

(...)”

En relación con el contenido del EINF, el apartado 6 del artículo 49 del Código de Comercio señala:

- “6. *El estado de información no financiera consolidado incluirá la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación del grupo, y el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, así como relativas al personal, incluidas las medidas que, en su caso, se hayan adoptado para favorecer el principio de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, la no discriminación e inclusión de las personas con discapacidad y la accesibilidad universal. Este estado de información no financiera incluirá:*

(...)”

- c) *Los resultados de esas políticas, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros pertinentes que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores, de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia utilizados para cada materia.*

(...)”

- e) *Indicadores clave de resultados no financieros que sean pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta, y que cumplan con los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad. Con el objetivo de facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades, se utilizarán especialmente estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de Global Reporting*

Initiative, debiendo mencionar en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia. (...)"

Por tanto, la ley prevé que el EINF debe recoger la información necesaria para comprender la evolución de la sociedad, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores.

En concreto, de acuerdo con lo establecido en la letra e) del citado artículo 49.6 del Código de comercio, los indicadores clave de resultados no financieros deben facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades.

No obstante, es necesario precisar que en relación con la información financiera el Código de Comercio en su artículo 35 apartado 6 señala lo siguiente:

"6. *En cada una de las partidas de las cuentas anuales deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior.*

Cuando ello sea significativo para ofrecer la imagen fiel de la empresa, en los apartados de la memoria se ofrecerán también datos cualitativos relativos a la situación del ejercicio anterior."

En este mismo sentido se pronuncia la Directiva 34/2013 (en adelante, Directiva contable), 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, en su artículo 9. *Disposiciones generales relativas al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias*, que dispone lo siguiente:

"5. *En lo que se refiere a cada partida del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, se consignará la cifra para el ejercicio financiero al que hacen referencia el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias y la cifra relativa a la partida correspondiente al ejercicio financiero precedente."*

Sin embargo, esta obligación se refiere exclusivamente a las cuentas anuales, pero no hay un precepto que extienda la obligación al informe de gestión.

Por tanto, en la medida en que el EINF forma parte del informe de gestión, puede entenderse que la información necesaria para comprender la evolución de la sociedad, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros que faciliten la comparación de la información en el tiempo, se suministrará a partir del ejercicio en que la sociedad está obligada a presentar dicho informe, en aras de facilitar la citada comparación de la información en el tiempo lo que a su vez permitirá comprender la evolución de la sociedad, pero no antes.

En cualquier caso, debe ser el órgano de administración encargado de presentar el EINF el responsable, en última instancia, de determinar la información necesaria para comprender la evolución de la sociedad que facilite la comparación de dicha información tanto en el tiempo como entre sociedades, teniendo en cuenta el contexto y las circunstancias, incluidos los intereses y las expectativas de los grupos de interés significativos, y del sector al que pertenece.



04 ÁMBITO INTERNACIONAL

DIRECTIVAS

DIRECTIVA (UE) 2022/2464 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO

de 14 de diciembre de 2022

por la que se modifican el Reglamento (UE) n° 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas

(Texto pertinente a efectos del EEE)

EL PARLAMENTO EUROPEO Y EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular sus artículos 50 y 114,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

Previa transmisión del proyecto de acto legislativo a los Parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo¹,

De conformidad con el procedimiento legislativo ordinario²,

Considerando lo siguiente:

- (1) En su Comunicación, de 11 de diciembre de 2019, titulada «El Pacto Verde Europeo» (en lo sucesivo, «Pacto Verde»), la Comisión Europea se comprometió a revisar las disposiciones relativas a la divulgación de información no financiera de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo³. El Pacto Verde es la nueva estrategia de crecimiento de la Unión. Aspira a transformar la Unión en una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, sin emisiones netas de gases de efecto invernadero para 2050. Aspira también a proteger, mantener y mejorar el capital natural de la Unión, así como a proteger la salud y el bienestar de los ciudadanos de la Unión frente a los riesgos y repercusiones relacionados con el medio ambiente. El Pacto Verde pretende disociar el crecimiento económico del uso de los recursos y garantizar que todas las regiones y ciudadanos de la Unión participen en una transición socialmente justa hacia un sistema económico sostenible, de manera que ninguna persona ni territorio se queden atrás. Va a contribuir al objetivo de crear una economía al servicio de los ciudadanos, reforzar la economía social de mercado de la Unión y garantizar que esté preparada para el futuro y genere estabilidad, empleo, crecimiento e inversión sostenible.

Estos objetivos son especialmente importantes teniendo en cuenta los daños socioeconómicos causados por la pandemia de COVID-19 y la necesidad de una recuperación sostenible, integradora y justa. El Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo⁴ hace vinculante en la Unión el objetivo de

(1) DO C 517 de 22.12.2021, p. 51.

(2) Posición del Parlamento Europeo de 10 de noviembre de 2022 (pendiente de publicación en el Diario Oficial) y Decisión del Consejo de 28 de noviembre de 2022.

(3) 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 (DO L 182 de 29.6.2013, p. 19).

(4) Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n° 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima») (DO L 243 de 9.7.2021, p. 1).

neutralidad climática en 2050. Además, en su Comunicación, de 20 de mayo de 2020, titulada «Estrategia de la UE sobre la biodiversidad de aquí a 2030: Reintegrar la naturaleza en nuestras vidas», la Comisión se compromete a garantizar que, en 2050, todos los ecosistemas del mundo se hayan recuperado, sean resilientes y estén adecuadamente protegidos. Dicha estrategia tiene por objeto situar la biodiversidad de Europa en la senda de la recuperación para 2030.

- (2) En su Comunicación, de 8 de marzo de 2018, titulada «Plan de Acción: Financiar el crecimiento sostenible» (en lo sucesivo, «Plan de Acción para Financiar el Crecimiento Sostenible»), la Comisión estableció medidas para alcanzar los siguientes objetivos: reorientar los flujos de capital hacia inversiones sostenibles a fin de lograr un crecimiento sostenible e integrador, gestionar los riesgos financieros derivados del cambio climático, el agotamiento de los recursos, la degradación medioambiental y las cuestiones sociales, y fomentar la transparencia y el largoplacismo en la actividad financiera y económica. La divulgación por parte de determinadas categorías de empresas de información pertinente, comparable y fiable sobre sostenibilidad es un requisito previo para alcanzar esos objetivos. El Parlamento Europeo y el Consejo han adoptado una serie de actos legislativos en el marco de la aplicación del Plan de Acción para Financiar el Crecimiento Sostenible. El Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo⁵ regula la forma en que los participantes en los mercados financieros y los asesores financieros deben divulgar información sobre sostenibilidad a los inversores finales y a los propietarios de activos.

El Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo⁶ crea un sistema de clasificación de las actividades económicas medioambientalmente sostenibles con el objetivo de intensificar las inversiones sostenibles y luchar contra el blanqueo ecológico de los productos financieros que se presentan indebidamente como sostenibles. El Reglamento (UE) 2019/2089 del Parlamento Europeo y del Consejo⁷, completado por los Reglamentos Delegados (UE) 2020/1816⁸, (UE) 2020/1817⁹ y (UE) 2020/1818¹⁰ de la Comisión, introduce requisitos de divulgación de información medioambiental, social y de gobernanza para los administradores de índices de referencia y normas mínimas para la elaboración de índices de referencia de transición climática de la UE y de índices de referencia de la UE armonizados con el Acuerdo de París.

El Reglamento (UE) n° 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo¹¹ exige a las entidades grandes que hayan emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado que divulguen información sobre los riesgos medioambientales, sociales y de gobernanza a partir del 28 de junio de 2022. El marco prudencial para las empresas de servicios de inversión establecido por el Reglamento (UE) 2019/2033 del

- (5) Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, sobre la divulgación de información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros (DO L 317 de 9.12.2019, p. 1).
- (6) Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2020, relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088 (DO L 198 de 22.6.2020, p. 13).
- (7) Reglamento (UE) 2019/2089 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2016/1011 en lo relativo a los índices de referencia de transición climática de la UE, los índices de referencia de la UE armonizados con el Acuerdo de París y la divulgación de información relativa a la sostenibilidad de los índices de referencia (DO L 317 de 9.12.2019, p. 17).
- (8) Reglamento Delegado (UE) 2020/1816 de la Comisión, de 17 de julio de 2020, por el que se complementa el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a la explicación incluida en la declaración sobre el índice de referencia del modo en que cada índice de referencia elaborado y publicado refleja los factores ambientales, sociales y de gobernanza (DO L 406 de 3.12.2020, p. 1).
- (9) Reglamento Delegado (UE) 2020/1817 de la Comisión, de 17 de julio de 2020, por el que se complementa el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere al contenido mínimo de la explicación del modo en que la metodología de los índices de referencia refleja los factores ambientales, sociales y de gobernanza (DO L 406 de 3.12.2020, p. 12).
- (10) Reglamento Delegado (UE) 2020/1818 de la Comisión, de 17 de julio de 2020, por el que se complementa el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a los estándares mínimos aplicables a los índices de referencia de transición climática de la UE y los índices de referencia de la UE armonizados con el Acuerdo de París (DO L 406 de 3.12.2020, p. 17).
- (11) Reglamento (UE) n° 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 648/2012 (DO L 176 de 27.6.2013, p. 1).

Parlamento Europeo y del Consejo¹² y la Directiva (UE) 2019/2034 del Parlamento Europeo y del Consejo¹³ contiene disposiciones que introducen una dimensión relativa a los riesgos medioambientales, sociales y de gobernanza en el proceso de revisión y evaluación supervisoras (PRES) llevado a cabo por las autoridades competentes, así como requisitos de divulgación de los riesgos medioambientales, sociales y de gobernanza para las empresas de servicios de inversión, aplicables a partir del 26 de diciembre de 2022. El 6 de julio de 2021, la Comisión también adoptó una propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los bonos verdes europeos, como continuación del Plan de Acción para Financiar el Crecimiento Sostenible.

- (3) En su Comunicación de 17 de junio de 2019, titulada «Directrices sobre la presentación de informes no financieros: Suplemento sobre la información relacionada con el clima» (en lo sucesivo, «directrices sobre la presentación de información relacionada con el clima»), la Comisión destacaba las ventajas que tiene para las empresas divulgar información relacionada con el clima, en particular, una mayor toma de conciencia y comprensión de los riesgos y oportunidades relacionados con el clima dentro de la empresa, una base de inversores más variada, un coste de capital inferior y un diálogo más constructivo con todas las partes interesadas. Además, la diversidad en los consejos de administración de las sociedades podría influir en la toma de decisiones, la gobernanza empresarial y la resiliencia.
- (4) En sus Conclusiones, de 5 de diciembre de 2019, sobre la profundización de la Unión de los Mercados de Capitales, el Consejo destacó la importancia de disponer de información fiable, comparable y pertinente sobre los riesgos, las oportunidades y los efectos en materia de sostenibilidad, y pidió a la Comisión que considerara la posibilidad de elaborar una norma europea de información no financiera.
- (5) En su Resolución, de 29 de mayo de 2018, sobre finanzas sostenibles¹⁴, el Parlamento Europeo instó a que se siguieran desarrollando los requisitos de divulgación de información no financiera en el marco de la Directiva 2013/34/UE. En su Resolución, de 17 de diciembre de 2020, sobre la gobernanza empresarial sostenible¹⁵, el Parlamento Europeo acogió con satisfacción el compromiso de la Comisión de revisar la Directiva 2013/34/UE y expresó la necesidad de establecer un marco general de la Unión sobre divulgación de información no financiera que contenga normas obligatorias de la Unión en esta materia. El Parlamento Europeo solicitó la ampliación del ámbito de aplicación de los requisitos de información a otras categorías de empresas y la introducción de un requisito de auditoría.
- (6) En su Resolución, de 25 de septiembre de 2015, titulada «Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible» (en lo sucesivo, «Agenda 2030»), la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó un nuevo marco global de desarrollo sostenible. La Agenda 2030 se centra en los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas y abarca las tres dimensiones de la sostenibilidad: económica, social y medioambiental. La Comunicación de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, titulada «Próximas etapas para un futuro europeo sostenible: Acción europea para la sostenibilidad» vinculaba los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas al marco de actuación de la Unión, a fin de garantizar que todas las acciones e iniciativas de la Unión, tanto dentro de la Unión como fuera de ella, incorporen ya de partida dichos objetivos. En sus Conclusiones, de 20 de junio de 2017, tituladas «Un futuro europeo sostenible: la respuesta de la UE a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible», el Consejo confirmó el compromiso de la Unión y de sus Estados miembros con la aplicación de la Agenda 2030 de manera completa, coherente, global, integrada y eficaz, en estrecha cooperación con sus socios y otras partes interesadas.
- (7) La Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo¹⁶ modificó la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera por parte de determinadas grandes empresas

(12) Reglamento (UE) 2019/2033 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, relativo a los requisitos prudenciales de las empresas de servicios de inversión, y por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1093/2010, (UE) n.º 575/2013, (UE) n.º 600/2014 y (UE) n.º 806/2014 (DO L 314 de 5.12.2019, p. 1).

(13) Directiva (UE) 2019/2034 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, relativa a la supervisión prudencial de las empresas de servicios de inversión, y por la que se modifican las Directivas 2002/87/CE, 2009/65/CE, 2011/61/UE, 2013/36/UE, 2014/59/UE y 2014/65/UE (DO L 314 de 5.12.2019, p. 64).

(14) DO C 76 de 9.3.2020, p. 23.

(15) DO C 445 de 29.10.2021, p. 94.

(16) 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 (DO L 330 de 15.11.2014, p. 1).

y determinados grupos. La Directiva 2014/95/UE introdujo la obligación de que las empresas presentaran información relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno. En relación con estos temas, la Directiva 2014/95/UE exigía a las empresas que presentaran información en los siguientes ámbitos: modelo de negocio; políticas, incluidos los procedimientos de diligencia debida; resultados de dichas políticas; riesgos y gestión de riesgos; e indicadores clave de resultados que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial.

- (8) Muchas partes interesadas consideran que el término «no financiera» es inexacto, en particular porque implica que la información en cuestión carece de relevancia financiera. Sin embargo, dicha información tiene cada vez más relevancia financiera. Muchas organizaciones, iniciativas y profesionales del campo de la información sobre sostenibilidad hacen referencia a «información sobre sostenibilidad». Por lo tanto, es preferible utilizar el término «información sobre sostenibilidad» en lugar de «información no financiera». Procede, por tanto, modificar la Directiva 2013/34/UE para tener en cuenta dicho cambio de terminología.
- (9) Si las empresas mejorasen la información sobre sostenibilidad, ello redundaría en última instancia en beneficio de los ciudadanos y ahorradores, incluidos los sindicatos y los representantes de los trabajadores, que estarían adecuadamente informados y, por lo tanto, podrían participar en mejores condiciones en el diálogo social. Los ahorradores que deseen invertir de forma sostenible van a tener la oportunidad de hacerlo, mientras que todos los ciudadanos disfrutarían de un sistema económico estable, sostenible e integrador. Para materializar estos beneficios, la información sobre sostenibilidad presentada en los informes anuales de las empresas debe llegar en primer lugar a dos grupos principales de usuarios. El primer grupo de usuarios lo constituyen los inversores, incluidos los gestores de activos, que desean conocer mejor los riesgos y oportunidades que suponen las cuestiones de sostenibilidad para sus inversiones y las repercusiones de dichas inversiones en las personas y el medio ambiente. El segundo grupo de usuarios está formado por agentes de la sociedad civil, incluidas las organizaciones no gubernamentales y los interlocutores sociales, que desean que las empresas asuman un mayor nivel de responsabilidad por su impacto en las personas y el medio ambiente. Otras partes interesadas también podrían hacer uso de la información sobre sostenibilidad presentada en los informes anuales, en particular para favorecer la comparabilidad entre diferentes sectores del mercado y dentro de cada uno de ellos.

Los socios comerciales de las empresas, incluidos los clientes, podrían basarse en la información sobre sostenibilidad para conocer los riesgos y repercusiones para la sostenibilidad a lo largo de sus propias cadenas de valor y, en su caso, informar de ello. Los responsables políticos y las agencias de medio ambiente pueden utilizar esta información, en particular de forma agregada, para hacer el seguimiento de las tendencias medioambientales y sociales, contribuir a las cuentas medioambientales y modular las políticas públicas. Son pocos los ciudadanos y consumidores que consultan directamente los informes anuales de las empresas, pero es posible que utilicen esta información indirectamente, por ejemplo al analizar el asesoramiento o las opiniones de asesores financieros u organizaciones no gubernamentales. Muchos inversores y gestores de activos compran información sobre sostenibilidad a terceros proveedores de datos, que recopilan información de diversas fuentes, entre ellas los informes públicos de las empresas.

- (10) El mercado de la información sobre sostenibilidad está creciendo rápidamente, y la función de los terceros que son proveedores de datos está adquiriendo cada vez más importancia dadas las nuevas obligaciones que los inversores y gestores de activos deben cumplir. Gracias a la mayor disponibilidad de datos desglosados, el coste de la información sobre sostenibilidad ha de ser más razonable. Se espera que las modificaciones de la Directiva 2013/34/UE previstas en la presente Directiva modificativa permitan aumentar la comparabilidad de los datos y armonizar las normas. Asimismo, se prevé una mejora de las prácticas de los terceros proveedores de datos, así como un aumento de la especialización en este ámbito, con potencial para la creación de empleo.
- (11) En los últimos años se ha producido un aumento muy significativo de la demanda de información sobre sostenibilidad de las empresas, especialmente por parte de la comunidad inversora. Este aumento de la demanda se debe a la naturaleza cambiante de los riesgos a los que se enfrentan las empresas y a la creciente concienciación de los inversores sobre las implicaciones financieras de dichos riesgos. Este es especialmente el caso de los riesgos financieros relacionados con el clima. Existe también una concienciación creciente sobre los riesgos y las oportunidades para las empresas y las inversiones derivados de otros aspectos medioambientales, como la pérdida de biodiversidad, y de cuestiones sanitarias y sociales, incluido el trabajo infantil y forzoso. El aumento de la demanda de información sobre sostenibilidad también se debe al crecimiento de los productos de inversión que tratan expresamente de cumplir determinadas normas de sostenibilidad o de alcanzar determinados objetivos de sostenibilidad y de garantizar



la coherencia con los objetivos del Acuerdo de París, adoptado el 12 de diciembre de 2015 en virtud de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (en lo sucesivo, «Acuerdo de París»), el Convenio de las Naciones Unidas sobre la Diversidad Biológica y las políticas de la Unión. Parte de este aumento es la consecuencia lógica de la legislación de la Unión adoptada anteriormente, en particular los Reglamentos (UE) 2019/2088 y (UE) 2020/852. En cierta medida, el aumento se habría producido en cualquier caso, debido a la rápida evolución de la concienciación de los ciudadanos, las preferencias de los consumidores y las prácticas de mercado. La pandemia de COVID-19 ha acelerado aún más el aumento de las necesidades de información de los usuarios, en particular porque ha puesto de manifiesto las vulnerabilidades de los trabajadores y de las cadenas de valor de las empresas. La información sobre los impactos medioambientales también es pertinente a la hora de mitigar los riesgos de futuras pandemias, ya que las perturbaciones causadas en los ecosistemas por influencia humana están cada vez más relacionadas con la aparición y propagación de enfermedades.

- (12) Las propias empresas van a beneficiarse de la presentación de información de alta calidad sobre cuestiones de sostenibilidad. El aumento del número de productos de inversión que aspiran a alcanzar objetivos de sostenibilidad significa que una buena información sobre sostenibilidad puede mejorar el acceso de las empresas al capital financiero. La presentación de información sobre sostenibilidad puede ayudar a las empresas a determinar y gestionar sus propios riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad. Puede servir de base para un mejor diálogo y comunicación entre las empresas y sus partes interesadas, y puede ayudar a las empresas a mejorar su reputación. Además, una base coherente para la información sobre sostenibilidad en forma de normas de presentación de información sobre sostenibilidad conllevaría que se suministrara información pertinente y suficiente para reducir, así, de forma significativa las solicitudes de información ad hoc.
- (13) El informe de la Comisión, de 21 de abril de 2021, sobre las cláusulas de revisión de las Directivas 2013/34/UE, 2014/95/UE y 2013/50/UE y el correspondiente control de adecuación relativo al marco de la UE sobre publicación de información por parte de las empresas («informe de la Comisión sobre las cláusulas de revisión y correspondiente control de adecuación») detectaron problemas en cuanto a la eficacia de la Directiva 2014/95/UE. Existen pruebas manifiestas de que muchas empresas no presentan información significativa sobre todos los temas importantes relacionados con la sostenibilidad, en particular información relacionada con el clima, como el total de emisiones de gases de efecto invernadero y los factores que afectan a la biodiversidad. El informe también señaló como problemas significativos la limitada comparabilidad y fiabilidad de la información sobre sostenibilidad. Además, muchas empresas de las que los usuarios necesitan información sobre sostenibilidad no están obligadas a presentarla. En consecuencia, no cabe ninguna duda de que se necesita un marco de presentación de información sólido y asequible, acompañado de prácticas de auditoría eficaces, para garantizar la fiabilidad de los datos y evitar el blanqueo ecológico y el doble cómputo.
- (14) Si no se adoptan medidas, cabe esperar que aumente la brecha entre las necesidades de información de los usuarios y la información sobre sostenibilidad que las empresas suministran. Esta brecha tiene importantes consecuencias negativas. Los inversores no pueden tener suficientemente en cuenta los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad en sus decisiones de inversión. La suma de múltiples decisiones de inversión que no tienen debidamente en cuenta los riesgos relacionados con la sostenibilidad puede crear riesgos sistémicos que amenacen la estabilidad financiera. El Banco Central Europeo (BCE) y organizaciones internacionales como el Consejo de Estabilidad Financiera han llamado la atención sobre estos riesgos sistémicos, en particular por lo que respecta al clima. Por otra parte, los inversores están en peores condiciones de canalizar los recursos financieros hacia empresas y actividades económicas que tienen en cuenta y no agravan los problemas sociales y medioambientales, lo que socava los objetivos del Pacto Verde, del Plan de Acción para Financiar el Crecimiento Sostenible, así como del Acuerdo de París. Las organizaciones no gubernamentales, los interlocutores sociales, los colectivos afectados por las actividades de las empresas y otras partes interesadas se hallan en peor disposición de exigir responsabilidades a las empresas por su impacto en las personas y el medio ambiente. Ello crea un déficit de rendición de cuentas y podría traducirse en una reducción de los niveles de confianza de los ciudadanos en las empresas, lo que, a su vez, podría repercutir negativamente en el funcionamiento eficiente de la economía social de mercado. La falta de parámetros y métodos generalmente aceptados para medir, valorar y gestionar los riesgos relacionados con la sostenibilidad supone también un obstáculo a la hora de que las empresas se esfuercen por garantizar la sostenibilidad de sus modelos de negocio y actividades. La falta de información sobre sostenibilidad suministrada por las empresas también limita la capacidad de las partes interesadas, incluidos los agentes de la sociedad civil, los sindicatos y los representantes de los trabajadores, para entablar un diálogo con las empresas sobre cuestiones de sostenibilidad.



- (15) El informe de la Comisión sobre las cláusulas de revisión y el correspondiente control de adecuación también detectaron un aumento significativo de las solicitudes de información a las empresas sobre cuestiones de sostenibilidad dirigidas a colmar la brecha de información existente entre las necesidades de información de los usuarios y la información disponible sobre sostenibilidad de las empresas. Además, es probable que las expectativas actuales de que las empresas utilicen múltiples marcos y normas diferentes continúen e incluso se intensifiquen a medida que siga aumentando el valor de la información sobre sostenibilidad. Si no se adoptan medidas para llegar a un consenso sobre la información que deban presentar las empresas, se producirá un aumento significativo de los costes y la carga que han de soportar las empresas que presenten la información y los usuarios de dicha información.
- (16) La brecha de información existente hace que sea más probable que los Estados miembros introduzcan normas nacionales cada vez más divergentes. La existencia de requisitos de información diferentes en los distintos Estados miembros podría generar costes y complejidad adicionales para las empresas que operan a escala transfronteriza y podría, por tanto, menoscabar el mercado único, el derecho de establecimiento y la libre circulación de capitales en toda la Unión. Tales requisitos de información diferentes también podrían hacer que la información presentada sea menos comparable entre los distintos países, en detrimento de la unión de los mercados de capitales.
- (17) Los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE se aplican a las grandes empresas que sean entidades de interés público con un número medio de empleados superior a 500, y a las entidades de interés público que sean empresas matrices de un gran grupo con un número medio de empleados superior a 500 de manera consolidada, respectivamente. Habida cuenta del aumento de las necesidades de información sobre sostenibilidad que experimentan los usuarios, debe exigirse a otras categorías de empresas que presenten información sobre sostenibilidad. Procede, por tanto, exigir a todas las grandes empresas y a todas las empresas, a excepción de las microempresas, cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión, que presenten información sobre sostenibilidad. Las disposiciones de la presente Directiva modificativa por las que se modifican los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE establecen expresamente el alcance de las obligaciones de información mediante remisión a los artículos 2 y 3 de la Directiva 2013/34/UE. Por lo tanto, no simplifican ni modifican otro requisito, y la restricción a las exenciones de entidades de interés público prevista en el artículo 40 de la Directiva 2013/34/UE no es de aplicación. En particular, las entidades de interés público no deben ser tratadas como grandes empresas a efectos de la aplicación de los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad. En este sentido, las pequeñas y medianas empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión y que sean entidades de interés público deben poder informar de acuerdo con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad destinadas a las pequeñas y medianas empresas. Además, todas las empresas que sean matrices de grandes grupos deben presentar información sobre sostenibilidad a nivel de grupo. Además, dado que el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 remite al artículo 19 bis y al artículo 29 bis de la Directiva 2013/34/UE, las empresas añadidas dentro del alcance de los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad también van a tener que cumplir lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852.
- (18) El requisito establecido en la presente Directiva modificativa de que también las grandes empresas cuyos valores no estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión presenten información sobre cuestiones de sostenibilidad obedece principalmente a la preocupación por las repercusiones y la rendición de cuentas de dichas empresas, también a lo largo de su cadena de valor. A este respecto, todas las grandes empresas deben estar sujetas a las mismas obligaciones de presentación de información sobre sostenibilidad. Además, los participantes en los mercados financieros también necesitan información de esas grandes empresas cuyos valores no están admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión.
- (19) El requisito establecido en la presente Directiva modificativa de que las empresas de países terceros cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión también presenten información sobre cuestiones de sostenibilidad tiene como objetivo responder a las necesidades de los participantes en los mercados financieros de obtener información de dichas empresas, con el fin de que estos puedan conocer los riesgos y repercusiones de sus inversiones y cumplir los requisitos de divulgación de información establecidos en el Reglamento (UE) 2019/2088.
- (20) También debe exigirse a las empresas de terceros países con una actividad significativa en el territorio de la Unión que faciliten información sobre sostenibilidad, en particular sobre sus repercusiones en cuestiones sociales y medioambientales, a fin de garantizar que las empresas de terceros países sean responsables de sus repercusiones en las personas y el medio ambiente y que haya igualdad de condiciones para las

empresas que operan en el mercado interior. Por consiguiente, las empresas de terceros países que generen un volumen de negocios neto superior a 150 000 000 EUR en la Unión y que tengan una empresa filial o una sucursal en el territorio de la Unión deben estar sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad. Para garantizar la proporcionalidad y la aplicabilidad de dichos requisitos, el umbral de que tengan un volumen de negocios neto superior a 40 000 000 EUR en la Unión debe aplicarse a las sucursales de empresas de terceros países, y los umbrales para ser consideradas una gran empresa o una pequeña y mediana empresa, a excepción de las microempresas, deben aplicarse a las empresas filiales de empresas de terceros países cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión, ya que dichas empresas filiales y dichas sucursales han de encargarse de la publicación del informe de sostenibilidad de la empresa del tercer país. Los informes de sostenibilidad publicados por la empresa filial o la sucursal de una empresa de un tercer país deben elaborarse de conformidad con las normas que adopte la Comisión a más tardar el 30 de junio de 2024 mediante actos delegados.

La empresa filial o la sucursal del tercer país también debe poder informar de conformidad con las normas aplicables a las empresas establecidas en la Unión, o de conformidad con las normas que se consideren equivalentes en virtud de un acto de ejecución. En caso de que la empresa del tercer país no facilite toda la información exigida en virtud de la presente Directiva modificativa pese a que la empresa filial o la sucursal de dicha empresa del tercer país haya hecho todo lo posible para obtener la información necesaria, dicha empresa filial o dicha sucursal debe suministrar toda la información que obre en su poder y emitir una declaración en la que indique que la empresa del tercer país no ha facilitado el resto de la información disponible exigida. A fin de garantizar la calidad y fiabilidad de la información, los informes de sostenibilidad de empresas de terceros países deben publicarse acompañados de un dictamen de verificación emitido por una persona o empresa autorizada para emitir dictámenes de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, ya sea en virtud del Derecho nacional de la empresa del tercer país o del Derecho nacional de un Estado miembro. En caso de que no se facilite dicho dictamen de verificación, la empresa filial o la sucursal de la empresa del tercer país debe emitir una declaración en la que indique que la empresa del tercer país no proporcionó el dictamen de verificación necesario. El informe de sostenibilidad debe ponerse gratuitamente a disposición del público a través de los registros centrales, mercantiles o de sociedades de los Estados miembros, o, alternativamente, en el sitio web de la empresa filial o de la sucursal de la empresa del tercer país.

Los Estados miembros deben poder informar anualmente a la Comisión de las empresas filiales o las sucursales de empresas de terceros países que hayan cumplido el requisito de publicación y de los casos en que se haya publicado un informe pero en los que la empresa filial o la sucursal de la empresa del tercer país haya declarado que no pudo obtener la información necesaria de la empresa del tercer país. La Comisión debe poner a disposición del público en su sitio web una lista de las empresas de terceros países que hayan publicado un informe de sostenibilidad.

- (21) Habida cuenta de la creciente importancia de los riesgos relacionados con la sostenibilidad y de que las pequeñas y medianas empresas cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión constituyen una proporción significativa de todas las empresas cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión, y a fin de garantizar la protección de los inversores, conviene exigir que también esas pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión divulguen información sobre cuestiones de sostenibilidad. La introducción de dicho requisito va a contribuir a garantizar que los participantes en los mercados financieros puedan incluir en las carteras de inversión a empresas más pequeñas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión siempre que presenten la información sobre sostenibilidad que necesitan los participantes en los mercados financieros.

Por lo tanto, ello va a contribuir a preservar y mejorar el acceso de las empresas más pequeñas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión al capital financiero y va a evitar la discriminación de dichas empresas por parte de los participantes en los mercados financieros. La introducción del requisito de divulgación de información sobre cuestiones de sostenibilidad para pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión también es necesaria para garantizar que los participantes en los mercados financieros dispongan de la información que necesitan de las empresas en las que invierten para poder cumplir sus propios requisitos de divulgación de información sobre sostenibilidad establecidos en el Reglamento (UE) 2019/2088. Las pequeñas y medianas empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión deben tener la posibilidad de presentar información de conformidad con normas que guarden proporción con sus capacidades y recursos y que resulten pertinentes teniendo en cuenta la magnitud y complejidad de sus actividades. Las pequeñas y medianas empresas



cuyos valores no estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión también deben tener la posibilidad de optar por utilizar dichas normas proporcionadas de forma voluntaria.

Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad aplicables a las pequeñas y medianas empresas van a servir de referencia para las empresas que entren dentro del alcance de los requisitos introducidos por la presente Directiva modificativa en relación con el nivel de información sobre sostenibilidad que podrían solicitar razonablemente a las pequeñas y medianas empresas que sean proveedores o clientes en las cadenas de valor de dichas empresas. Además, debido a su menor tamaño y a que cuentan con recursos más limitados, y habida cuenta de las difíciles circunstancias económicas creadas por la pandemia de COVID-19, debe concederse a las pequeñas y medianas empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión tiempo suficiente para prepararse de cara a la aplicación de las disposiciones que exigen la presentación de información sobre sostenibilidad. Por consiguiente, las disposiciones sobre presentación de información sobre sostenibilidad de las empresas por lo que respecta a las pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión deben aplicarse en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. A partir de esa fecha, durante un período transitorio de dos años, las pequeñas y medianas empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión deben tener la posibilidad de no aplicar los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad establecidos en la presente Directiva modificativa, siempre que indiquen brevemente en su informe de gestión por qué no se ha facilitado la información sobre sostenibilidad.

- (22) Los Estados miembros deben poder evaluar los efectos de sus medidas de transposición nacional en las pequeñas y medianas empresas, para asegurarse de que no se vean afectadas de manera desproporcionada, prestando especial atención a las microempresas y evitando que soporten una carga administrativa innecesaria. Los Estados miembros deben considerar la posibilidad de introducir medidas para apoyar a las pequeñas y medianas empresas en la aplicación de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad.
- (23) La Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo¹⁷ se aplica a las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión. A fin de garantizar que las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión, incluidos los emisores de terceros países, estén sujetas a los mismos requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad, la Directiva 2004/109/CE debe incluir las referencias cruzadas necesarias a cualquier requisito de presentación de información sobre sostenibilidad en el informe financiero anual
- (24) El artículo 23, apartado 4, párrafo primero, inciso i), y el artículo 23, apartado 4, párrafo cuarto, de la Directiva 2004/109/CE facultan a la Comisión para adoptar medidas encaminadas a establecer un mecanismo destinado a determinar la equivalencia de la información exigida en virtud de dicha Directiva y criterios de equivalencia general relativos a las normas de contabilidad, respectivamente. El artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE también faculta a la Comisión para adoptar las decisiones necesarias sobre la equivalencia de las normas de contabilidad utilizadas por los emisores de terceros países. A fin de reflejar la inclusión de los requisitos de sostenibilidad en la Directiva 2004/109/CE, debe facultarse a la Comisión para establecer un mecanismo destinado a determinar la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad aplicadas por los emisores de terceros países, similar al previsto en el Reglamento (CE) n° 1569/2007 de la Comisión¹⁸ por el que se establecen los criterios para la determinación de la equivalencia de las normas de contabilidad aplicadas por emisores de terceros países. Por la misma razón, la Comisión también debe estar facultada para adoptar las decisiones necesarias sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que utilizan los emisores de terceros países. Las modificaciones introducidas por la presente Directiva modificativa van a garantizar unos regímenes de equivalencia coherentes para los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad y para los requisitos de presentación de información financiera en el informe financiero anual.

(17) Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado, por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE (DO L 390 de 31.12.2004, p. 38).

(18) Reglamento (CE) n.º 1569/2007 de la Comisión, de 21 de diciembre de 2007, por el que se establece un mecanismo para la determinación de la equivalencia de las normas de contabilidad aplicadas por emisores de valores de terceros países, con arreglo a las Directivas 2003/71/CE y 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 340 de 22.12.2007, p. 66).

- (25) El artículo 19 bis, apartado 3, y el artículo 29 bis, apartado 3, de la Directiva 2013/34/UE exigen a todas las empresas filiales de la obligación de presentar información no financiera cuando dichas empresas y sus filiales estén incluidas en el informe de gestión consolidado de su sociedad matriz, siempre que dicho informe contenga información no financiera presentada con arreglo a dicha Directiva. No obstante, es necesario garantizar que la información sobre sostenibilidad sea fácilmente accesible para los usuarios y que exista transparencia sobre qué sociedad matriz de la filial exenta presenta la información a nivel de grupo. Por consiguiente, es necesario exigir a dichas filiales que incluyan en su informe de gestión el nombre y el domicilio social de la sociedad matriz que presenta la información sobre sostenibilidad a nivel de grupo, los enlaces web al informe de gestión consolidado de su sociedad matriz y una referencia al hecho de que están exentas de presentar información sobre sostenibilidad. Los Estados miembros deben poder exigir que la sociedad matriz publique el informe de gestión consolidado en las lenguas que ellos acepten, así como que la sociedad matriz facilite toda traducción necesaria en dichas lenguas. Dicha exención también debe aplicarse cuando la sociedad matriz que presenta información a nivel de grupo sea una empresa de un tercer país que presente información sobre sostenibilidad de conformidad con normas de presentación de información sobre sostenibilidad equivalentes.

La Directiva 2004/109/CE, en su versión modificada por la presente Directiva modificativa, debe establecer mecanismos adecuados para determinar la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad, y tanto las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión como las empresas cuyos valores no estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión deben estar obligadas a informar de conformidad con las mismas normas de presentación de información sobre sostenibilidad. En este contexto, los actos de ejecución adoptados por la Comisión con arreglo al artículo 23, apartado 4, párrafo primero, inciso i), y el artículo 23, apartado 4, párrafo cuarto, de la Directiva 2004/109/CE, por las que se establece un mecanismo para la determinación de la equivalencia de las normas, deben utilizarse para determinar si se exige a las empresas filiales de sociedades matrices de un tercer país en virtud del régimen de la Directiva 2013/34/UE. Por tanto, la empresa filial debe quedar exenta cuando la información consolidada sobre sostenibilidad se elabore de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas por la Comisión con arreglo al artículo 29 ter de la Directiva 2013/34/UE, introducido por la presente Directiva modificativa, o de manera equivalente a dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad, según se determine de conformidad con un acto de ejecución sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas en virtud del artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE. Tal exención no debe aplicarse, por razones de protección de los inversores, a las grandes empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión, a fin de garantizar una mayor transparencia de dichas empresas.

- (26) El artículo 23 de la Directiva 2013/34/UE exige a las sociedades matrices de la obligación de elaborar estados financieros consolidados y un informe de gestión consolidado cuando dichas sociedades matrices sean empresas filiales de otra sociedad matriz que cumpla dicha obligación. Se debe especificar, sin embargo, que el régimen de exención para los estados financieros consolidados y los informes de gestión consolidados se aplica independientemente del régimen de exención para la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad. Una empresa puede, por tanto, quedar exenta de los requisitos de presentación de información financiera consolidada, pero estar sujeta a los requisitos de presentación de información consolidada sobre sostenibilidad, cuando su sociedad matriz elabore estados financieros consolidados e informes de gestión consolidados de conformidad con el Derecho de la Unión, o de conformidad con requisitos equivalentes si la empresa está establecida en un tercer país, pero no presenta información consolidada sobre sostenibilidad de conformidad con el Derecho de la Unión, o de conformidad con requisitos equivalentes si la empresa está establecida en un tercer país. Es necesario que las sociedades matrices que presenten información a nivel de grupo proporcionen una explicación adecuada de los riesgos y las repercusiones de sus empresas filiales, incluida información sobre sus procedimientos de diligencia debida cuando proceda. Podrían darse casos en los que las diferencias entre la situación del grupo y la de cada una de sus empresas filiales, o entre la situación de cada una de las empresas filiales situadas en territorios diferentes, sean especialmente significativas y, a falta de información adicional sobre la empresa filial de que se trate, hagan que el usuario de la información llegue a una conclusión sustancialmente diferente sobre los riesgos o las repercusiones de la empresa filial.
- (27) Las entidades de crédito y las empresas de seguros desempeñan un papel clave en la transición hacia un sistema económico y financiero plenamente sostenible e integrador en consonancia con el Pacto Verde. Pueden tener importantes repercusiones positivas y negativas a través de sus actividades de préstamo, inversión y aseguramiento. Las entidades de crédito y las empresas de seguros distintas de las que están obligadas a cumplir lo establecido en la Directiva 2013/34/UE, incluidas las cooperativas y mutuas, deben,

por tanto, estar sujetas a requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad, siempre que cumplan determinados criterios de tamaño. De este modo, los usuarios de la información sobre sostenibilidad podrían evaluar tanto el impacto de dichas entidades de crédito y empresas de seguros en la sociedad y en el medio ambiente como los riesgos derivados de las cuestiones de sostenibilidad a las que esas entidades de crédito y empresas de seguros podrían enfrentarse. La Directiva 2013/34/UE establece tres posibles criterios para determinar si una empresa debe considerarse una «gran empresa», a saber, el total del balance, el volumen de negocios neto y el número medio de empleados durante el ejercicio.

El criterio del volumen de negocios neto debe adaptarse para las entidades de crédito y para las empresas de seguros mediante remisión a la definición de importe neto del volumen de negocios de las Directivas 86/635/CEE¹⁹ y 91/674/CEE²⁰ del Consejo, en lugar de a la definición general establecida en la Directiva 2013/34/UE. Para garantizar la coherencia con los requisitos de información de la Directiva 86/635/CEE, los Estados miembros deben poder optar por no aplicar los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad a las entidades de crédito enumeradas en el artículo 2, apartado 5, de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo²¹.

- (28) La lista de cuestiones de sostenibilidad sobre las que las empresas deben informar debe ser lo más coherente posible con la definición de los términos «factores de sostenibilidad» establecida en el Reglamento (UE) 2019/2088 y evitar un desajuste entre la información requerida por los usuarios de los datos y la información que han de presentar las empresas. Dicha lista también debe corresponder a las necesidades y expectativas de los usuarios y empresas, que a menudo utilizan los términos «medioambiental», «social» y «gobernanza» como medio para clasificar las tres cuestiones principales de sostenibilidad. Sin embargo, la definición de los términos «factores de sostenibilidad» establecida en el Reglamento (UE) 2019/2088 no incluye expresamente las cuestiones de gobernanza. La definición de los términos «cuestiones de sostenibilidad» en la Directiva 2013/34/UE en su versión modificada por la presente Directiva modificativa debe comprender, por tanto, los factores medioambientales, sociales, de derechos humanos y de gobernanza e incorporar la definición de los términos «factores de sostenibilidad» establecida en el Reglamento (UE) 2019/2088. Los requisitos de presentación de información de la Directiva 2013/34/UE deben entenderse sin perjuicio de las obligaciones nacionales en materia de presentación de información.
- (29) El artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE exigen que se presente, no solo la información que resulte necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa, sino también la información necesaria para comprender el impacto de las actividades de la empresa sobre las cuestiones medioambientales, sociales y de personal, el respeto de los derechos humanos y la lucha contra la corrupción y el soborno. Por lo tanto, estos artículos obligan a las empresas a informar tanto sobre las repercusiones de sus actividades en las personas y el medio ambiente como sobre la manera en que les afectan las cuestiones de sostenibilidad. Es lo que se conoce como la perspectiva de la doble significatividad, en la que los riesgos para la empresa y el impacto de la empresa representan una perspectiva de significatividad. El control de adecuación de la presentación de información de las empresas muestra que estas dos perspectivas a menudo no se entienden ni se aplican bien. Por lo tanto, es necesario aclarar que las empresas deben considerar cada perspectiva de significatividad en sí misma, y divulgar información que sea significativa desde ambas perspectivas e información que lo sea desde una única perspectiva.
- (30) El artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE exigen a las empresas que presenten información sobre cinco ámbitos: modelo de negocio, políticas, incluidos los procedimientos de diligencia debida aplicados, resultados de dichas políticas, riesgos y gestión de riesgos, e indicadores clave de resultados que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial. El artículo 19 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE no contiene referencias expresas a otros ámbitos de presentación de información que los usuarios de la información consideran pertinentes, algunos de los cuales concuerdan con la información cuya divulgación está prevista en marcos internacionales, incluidas las

(19) Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras (DO L 372 de 31.12.1986, p. 1).

(20) Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros (DO L 374 de 31.12.1991, p. 7).

(21) Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338).

recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre Divulgación de Información Financiera relacionada con el Clima. Los requisitos de divulgación de información deben especificarse con suficiente detalle para garantizar que las empresas informen sobre su resiliencia con respecto a los riesgos relacionados con las cuestiones de sostenibilidad. Además de los ámbitos de presentación de información señalados en el artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE, debe exigirse a las empresas que divulguen información sobre su estrategia empresarial y la resiliencia de su modelo de negocio y estrategia con respecto a los riesgos relacionados con las cuestiones de sostenibilidad. También debe exigírseles que divulguen cualquier plan que puedan tener con el fin de garantizar que su modelo de negocio y su estrategia sean compatibles con la transición a una economía sostenible y con los objetivos de limitar el calentamiento global a 1,5 °C en consonancia con el Acuerdo de París y lograr la neutralidad climática de aquí a 2050, tal como se establece en el Reglamento (UE) 2021/1119, con un rebasamiento nulo o limitado.

Es especialmente importante que los planes relacionados con el clima se basen en los conocimientos científicos más recientes, incluidos los informes del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático y del Consejo Científico Consultivo Europeo sobre Cambio Climático. La información divulgada de conformidad con el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 sobre el importe del activo fijo (CapEx) o los gastos de explotación (OpEx) asociados a actividades que se ajustan a la taxonomía podría en su caso apoyar los planes financieros y de inversión relacionados con dichos planes. También debe exigirse a las empresas que divulguen información sobre si su modelo de negocio y su estrategia tienen en cuenta los intereses de las partes interesadas y de qué manera; cualquier oportunidad para la empresa derivada de las cuestiones de sostenibilidad; la aplicación de los aspectos de la estrategia empresarial que afecten a las cuestiones de sostenibilidad o se vean afectados por ellas; cualesquiera objetivos de sostenibilidad fijados por la empresa y los avances realizados en su consecución; el papel del consejo de administración y de la dirección en lo que respecta a las cuestiones de sostenibilidad; los principales efectos negativos reales y potenciales relacionados con las actividades de la empresa; y cómo ha determinado la empresa la información que presenta. Una vez que se exige informar sobre elementos tales como los objetivos y el grado de avance hacia su consecución, ya no es necesario un requisito distinto de informar sobre los resultados de las políticas.

- (31) Para garantizar la coherencia con instrumentos internacionales como los «Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos humanos: puesta en práctica del marco de las Naciones Unidas para “proteger, respetar y remediar”» («Principios Rectores de la ONU sobre las Empresas y los Derechos humanos»), las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales y la Guía de la OCDE de Debida Diligencia para una Conducta Empresarial Responsable, los requisitos de divulgación de los procedimientos de diligencia debida deben especificarse con mayor detalle que en el actual artículo 19 bis, apartado 1, letra b), y en el artículo 29 bis, apartado 1, letra b), de la Directiva 2013/34/UE. El procedimiento de diligencia debida es el procedimiento que llevan a cabo las empresas para detectar, vigilar, prevenir, mitigar, subsanar o poner fin a los principales efectos negativos reales y potenciales relacionados con sus actividades y que determina cómo las empresas hacen frente a esos efectos. Entre los efectos relacionados con las actividades de una empresa se encuentran los efectos directamente causados por la empresa, aquellos a los que contribuye y los que, de algún otro modo, están vinculados a su cadena de valor. El procedimiento de diligencia debida se refiere a toda la cadena de valor de la empresa, incluidas sus propias operaciones, sus productos y servicios, sus relaciones comerciales y sus cadenas de suministro. En consonancia con los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de las Naciones Unidas, un impacto negativo real o potencial se considerará un impacto principal cuando se encuentre entre los más importantes relacionados con las actividades de la empresa habida cuenta de: la gravedad de su incidencia en las personas o el medio ambiente; el número de personas que se vean o puedan verse afectadas, o la magnitud de los daños al medio ambiente; y la facilidad con la que se podría resarcir el daño, restaurando el medio ambiente o devolviendo a las personas afectadas a su estado anterior.
- (32) La Directiva 2013/34/UE no exige la divulgación de información sobre los recursos inmateriales distintos de los reconocidos en el balance. Es un hecho ampliamente reconocido que no se informa suficientemente sobre los activos inmateriales y otros factores inmateriales, incluidos los recursos inmateriales generados internamente, lo que impide la correcta evaluación de la evolución, los resultados y la situación de la empresa, así como el seguimiento de las inversiones. Para que los inversores puedan comprender mejor la brecha creciente entre el valor contable de muchas empresas y su valoración de mercado, que se observa en muchos sectores de la economía, debe exigirse una presentación de información adecuada sobre los recursos inmateriales de todas las grandes empresas y de todas las empresas, a excepción de las microempresas, cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión. No obstante, determinada información sobre recursos inmateriales es intrínseca a las cuestiones de sostenibilidad y, por tanto, debe formar parte de la presentación de información sobre sostenibilidad. Por ejemplo, la in-

formación sobre las capacidades, las competencias, la experiencia, la lealtad a la empresa y la motivación de los empleados para mejorar los procedimientos, los productos y los servicios es información sobre sostenibilidad relativa a cuestiones sociales que también podría considerarse información sobre recursos inmateriales. Del mismo modo, la información sobre la calidad de las relaciones entre la empresa y sus interlocutores, en particular los clientes, los proveedores y las comunidades afectadas por las actividades de la empresa, es información sobre sostenibilidad pertinente para cuestiones sociales o de gobernanza que también podría considerarse información sobre recursos inmateriales. Estos ejemplos ilustran cómo en algunos casos no es posible distinguir la información sobre recursos inmateriales de la información sobre cuestiones de sostenibilidad.

- (33) El artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE no especifican si la información que debe presentarse ha de ser prospectiva o retrospectiva. Actualmente existe un déficit de información prospectiva, que los usuarios de información sobre sostenibilidad valoran especialmente. Por consiguiente, los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE deben especificar que la información sobre sostenibilidad presentada ha de incluir información prospectiva y retrospectiva, tanto cualitativa como cuantitativa. La información debe basarse, en su caso, en pruebas científicas concluyentes. La información también debe estar armonizada, ser comparable y basarse en indicadores uniformes cuando proceda, al tiempo que se permite la presentación de información específica de cada empresa y que no ponga en peligro la posición comercial de la empresa. La información sobre sostenibilidad presentada también debe tener en cuenta horizontes temporales a corto, medio y largo plazo y contener información sobre toda la cadena de valor de la empresa, incluidas sus propias operaciones, sus productos y servicios, sus relaciones comerciales y su cadena de suministro, según proceda. La información sobre toda la cadena de valor de la empresa incluiría información relacionada con su cadena de valor dentro de la Unión e información que incluya a terceros países, si la cadena de valor de la empresa se extiende fuera de la Unión. Durante los tres primeros años de aplicación de las disposiciones que han de adoptar los Estados miembros de conformidad con la presente Directiva modificativa, en caso de que no se disponga de toda la información necesaria sobre la cadena de valor, la empresa debe explicar los esfuerzos realizados para obtener la información sobre su cadena de valor, las razones por las que no se pudo obtener dicha información y los planes de la empresa para obtener esa información en el futuro.
- (34) El objetivo de la presente Directiva modificativa no es exigir a las empresas que divulguen información sobre el capital intelectual, la propiedad intelectual, los conocimientos técnicos o los resultados de la innovación que puedan considerarse secretos comerciales tal como estos se definen en la Directiva (UE) 2016/943 del Parlamento Europeo y del Consejo²². Por consiguiente, los requisitos de presentación de información previstos en la presente Directiva modificativa deben entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/943.
- (35) El artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE exigen a las empresas que la información no financiera que presenten contenga referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en los estados financieros anuales. Sin embargo, estos artículos no obligan a las empresas a hacer referencia a otros datos del informe de gestión ni a añadir explicaciones complementarias de tales datos. Por lo tanto, actualmente existe una falta de coherencia entre la información no financiera que se presenta y el resto de la información publicada en el informe de gestión. Es necesario establecer requisitos claros a este respecto.
- (36) El artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE exigen a las empresas que den una explicación clara y motivada en caso de que no apliquen determinadas políticas en relación con una o varias de las cuestiones enumeradas en dichos artículos, cuando la empresa no lo haga. El diferente trato de la información sobre las políticas que pueden seguir las empresas, en comparación con los demás ámbitos de presentación de información incluidos en dichos artículos, ha creado confusión entre las empresas que presentan información y no ha contribuido a mejorar la calidad de la información presentada. Por lo tanto, no es necesario mantener esta diferencia de trato de las políticas de dicha Directiva. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad han de determinar qué información debe divulgarse en relación con cada uno de los ámbitos de presentación de información mencionados en los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE en su versión modificada por la presente Directiva modificativa.

(22) Directiva (UE) 2016/943 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, relativa a la protección de los conocimientos técnicos y la información empresarial no divulgados (secretos comerciales) contra su obtención, utilización y revelación ilícitas (DO L 157 de 15.6.2016, p. 1).



- (37) Las empresas incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 19 bis, apartado 1, y el artículo 29 bis, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE pueden basarse en marcos para la presentación de información nacionales, de la Unión o internacionales, y, cuando lo hagan, deben especificar en qué marcos se han basado. Sin embargo, la Directiva 2013/34/UE no obliga a las empresas a utilizar un marco o norma común para la presentación de información, ni impide a las empresas optar por no utilizar ninguno. Tal como exigía el artículo 2 de la Directiva 2014/95/UE, el 5 de julio de 2017 la Comisión adoptó una Comunicación titulada «Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera)» (en lo sucesivo, «Directrices sobre la presentación de información no financiera»), en la que se establecen directrices no vinculantes para las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

El 17 de junio de 2019, la Comisión adoptó sus Directrices sobre la presentación de información relacionada con el clima, que contienen directrices adicionales específicamente sobre la presentación de información relacionada con el clima. Dichas directrices de presentación de información sobre el clima incorporaron expresamente las recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre Divulgación de Información Financiera relacionada con el Clima. Los datos disponibles indican que las directrices sobre la presentación de información no financiera no tuvieron un impacto significativo en la calidad de la información no financiera presentada por las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE. El carácter voluntario de las directrices significa que las empresas son libres de decidir si las aplican o no. Por lo tanto, las directrices no pueden garantizar por sí solas la comparabilidad de la información divulgada por diferentes empresas o la divulgación de toda la información que los usuarios de dicha información consideren pertinente. Esta es la razón por la que es necesario establecer normas comunes obligatorias de presentación de información sobre sostenibilidad para garantizar que la información sea comparable y que se divulgue toda la información pertinente. Sobre la base del principio de doble significatividad, las normas deben abarcar toda la información que sea importante para los usuarios. Asimismo, son necesarias normas comunes de presentación de información sobre sostenibilidad para permitir la verificación y la digitalización de la información sobre sostenibilidad y facilitar su supervisión y el control de su cumplimiento.

La elaboración de normas comunes obligatorias de presentación de información sobre sostenibilidad es necesaria para lograr una situación en la que esa información tenga un estatus comparable al de la información financiera. La adopción mediante actos delegados de normas de presentación de información sobre sostenibilidad garantizaría una presentación armonizada de la información sobre sostenibilidad en toda la Unión. Por lo tanto, al presentar la información de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad, las empresas cumplirían los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad de la Directiva 2013/34/UE. En la definición de dichas normas, es esencial tener debidamente en cuenta, en la mayor medida posible, las principales normas de presentación de información sobre sostenibilidad utilizadas a escala internacional, sin rebajar los objetivos de la presente Directiva modificativa y de los actos delegados adoptados en virtud de esta.

- (38) Ninguna norma o marco vigente satisface por sí mismo las necesidades de la Unión en cuanto a la presentación de información sobre sostenibilidad. La información requerida por la Directiva 2013/34/UE ha de comprender la información pertinente desde cada una de las perspectivas de significatividad y todas las cuestiones de sostenibilidad y debe armonizarse, cuando proceda, con otras obligaciones en virtud del Derecho de la Unión de divulgar información sobre sostenibilidad, incluidas las obligaciones establecidas en los Reglamentos (UE) 2019/2088 y (UE) 2020/852. Por otra parte, las normas obligatorias de presentación de información sobre sostenibilidad aplicables a las empresas de la Unión deben guardar proporción con el nivel de ambición del Pacto Verde y el objetivo de neutralidad climática de la Unión para 2050, así como con los objetivos intermedios establecidos en el Reglamento (UE) 2021/1119. Por consiguiente, es necesario facultar a la Comisión para adoptar normas de la Unión sobre la presentación de información sobre sostenibilidad, haciendo así posible su rápida adopción y garantizando que su contenido sea coherente con las necesidades de la Unión.
- (39) El Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG) es una asociación sin ánimo de lucro constituida con arreglo al Derecho belga que sirve al interés público al asesorar a la Comisión sobre la adopción de las normas internacionales de presentación de información financiera. El EFRAG se ha labrado una reputación como centro europeo de conocimientos especializados en materia presentación de información de las empresas, y se encuentra en una posición inmejorable para fomentar la coordinación entre las normas de presentación de información sobre sostenibilidad de la Unión y las iniciativas internacionales que tratan de desarrollar normas coherentes en todo el mundo. En marzo de 2021, un grupo de trabajo multilateral creado por el EFRAG publicó recomendaciones para la posible



elaboración de normas de presentación de información sobre sostenibilidad aplicables en la Unión. Esas recomendaciones constan de propuestas para elaborar un conjunto coherente y completo de normas de presentación de información sobre sostenibilidad que comprenda todas las cuestiones de sostenibilidad desde una perspectiva de doble significatividad. Dichas recomendaciones incluyen también una hoja de ruta detallada para la elaboración de dichas normas, así como propuestas para reforzar mutuamente la cooperación entre las iniciativas mundiales de normalización y las iniciativas de la Unión a ese respecto. En marzo de 2021, el presidente del Consejo del EFRAG publicó recomendaciones de cara a introducir posibles cambios en la gobernanza del Grupo en caso de que se le pidiera que proporcionara asesoramiento técnico sobre las normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Las recomendaciones del presidente del Consejo del EFRAG incluyen la creación de un nuevo pilar de presentación de información sobre sostenibilidad dentro del EFRAG, sin modificar significativamente el actual pilar de presentación de información financiera. En marzo de 2022, la Asamblea General del EFRAG nombró a los miembros del recién creado Consejo de Información en materia de Sostenibilidad del EFRAG. Al adoptar las normas de presentación de información sobre sostenibilidad, la Comisión debe tener en cuenta el asesoramiento técnico que el EFRAG proporcione.

Con el fin de garantizar unas normas de alta calidad que contribuyan al interés público europeo y respondan a las necesidades de las empresas y de los usuarios de la información presentada, el EFRAG debe disponer de financiación pública suficiente para garantizar su independencia. Su asesoramiento técnico debe desarrollarse siguiendo el debido procedimiento y con la supervisión pública y transparencia apropiadas y basarse en los conocimientos de una representación equilibrada de las partes interesadas pertinentes, en particular las empresas, los inversores, las organizaciones de la sociedad civil y los sindicatos, y ha de ir acompañado de un análisis de costes y beneficios. La participación en la labor del EFRAG a nivel técnico debe estar supeditada a la posesión de conocimientos especializados en presentación de información sobre sostenibilidad y no a ninguna contribución financiera, sin perjuicio de la participación en dicho trabajo de organismos públicos y organizaciones nacionales de normalización. Debe garantizarse un proceso transparente que evite los conflictos de intereses. Para garantizar que las normas de la Unión relativas a la presentación de información sobre sostenibilidad tengan en cuenta los puntos de vista de los Estados miembros, antes de su adopción, la Comisión debe consultar al Grupo de expertos de los Estados miembros en materia de Finanzas Sostenibles a que se refiere el Reglamento (UE) 2020/852 (en lo sucesivo, «Grupo de expertos de los Estados miembros en materia de Finanzas Sostenibles») y al Comité de reglamentación contable a que se refiere el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo²³ (en lo sucesivo, «Comité de reglamentación contable») sobre el asesoramiento técnico del EFRAG.

La Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM), la Autoridad Bancaria Europea (ABE) y la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación (AESPJ) participan en la elaboración de normas técnicas de regulación de conformidad con el Reglamento (UE) 2019/2088 y debe haber coherencia entre dichas normas técnicas de regulación y las normas relativas a la presentación de información sobre sostenibilidad. En virtud del Reglamento (UE) n° 1095/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo²⁴, la AEVM también desempeña un papel en el fomento de la convergencia de las actividades de supervisión del cumplimiento de los requisitos de presentación de la información de las empresas por parte de los emisores cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión y que van a estar obligados a informar de conformidad con estas normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Por consiguiente, debe exigirse a la AEVM, a la ABE y a la AESPJ que emitan un dictamen sobre el asesoramiento técnico del EFRAG. Tales dictámenes deben emitirse en un plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud de la Comisión. Además, la Comisión debe consultar a la Agencia Europea de Medio Ambiente, a la Agencia de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, al BCE, a la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores y a la Plataforma sobre Finanzas Sostenibles, a fin de garantizar que las normas de presentación de información sobre sostenibilidad sean coherentes con las políticas y el Derecho pertinentes de la Unión. En caso de que cualquiera de estos organismos decida presentar un dictamen, debe hacerlo en el plazo de dos meses a partir de la fecha en que haya sido consultado por la Comisión.

(23) Reglamento (CE) n.o 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad (DO L 243 de 11.9.2002, p. 1).

(24) Reglamento (UE) n.o 1095/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Europea de Valores y Mercados), se modifica la Decisión n.o 716/2009/CE y se deroga la Decisión 2009/77/CE de la Comisión (DO L 331 de 15.12.2010, p. 84).

- (40) Al objeto de fomentar el control democrático, el escrutinio y la transparencia, al menos una vez al año, la Comisión debe consultar al Parlamento Europeo, y conjuntamente al Grupo de Expertos de los Estados miembros en materia de Finanzas Sostenibles y al Comité de Reglamentación Contable sobre el programa de trabajo del EFRAG en lo que respecta al desarrollo de normas de presentación de información sobre sostenibilidad.
- (41) Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben ser coherentes con otros actos del Derecho de la Unión. Dichas normas deben adaptarse, en particular, a los requisitos de divulgación establecidos en el Reglamento (UE) 2019/2088, y deben tener en cuenta los indicadores y metodologías subyacentes establecidos en los diversos actos delegados adoptados en virtud del Reglamento (UE) 2020/852, los requisitos de divulgación aplicables a los administradores de índices de referencia de conformidad con el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo²⁵, las normas mínimas para la elaboración de índices de referencia de transición climática de la UE y de índices de referencia armonizados con el Acuerdo de París de la UE, así como cualquier trabajo realizado por la ABE en aplicación de los requisitos de divulgación del pilar III del Reglamento (UE) n° 575/2013.

Las normas deben tener en cuenta el Derecho medioambiental de la Unión, en particular el Reglamento (CE) n° 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo²⁶ y la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo²⁷, así como la Recomendación 2013/179/UE de la Comisión²⁸, sus anexos y las actualizaciones de estos. También deben tenerse en cuenta otros actos pertinentes del Derecho de la Unión, incluida la Directiva 2010/75/UE del Parlamento Europeo y del Consejo²⁹, y otros requisitos establecidos en el Derecho de la Unión que han de cumplir las empresas en lo que respecta a las obligaciones de los administradores y el procedimiento de diligencia debida.

- (42) Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben tener en cuenta las directrices sobre la presentación de información no financiera y las directrices sobre la presentación de información relacionada con el clima. También deben tener en cuenta otros requisitos de información de la Directiva 2013/34/UE que no están directamente relacionados con la sostenibilidad, con el objetivo de proporcionar a los usuarios de la información presentada una mejor comprensión de la evolución, los resultados, la situación y el impacto de la empresa, mediante una vinculación máxima entre la información sobre sostenibilidad y otra información presentada de conformidad con la Directiva 2013/34/UE
- (43) Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben ser proporcionadas y no deben imponer una carga administrativa innecesaria a las empresas que estén obligadas a utilizarlas. Con el fin de minimizar las perturbaciones para las empresas que ya presentan información sobre sostenibilidad, las normas de presentación de información en esta materia deben tener en cuenta, cuando proceda, las normas y los marcos existentes en relación con la presentación de información sobre sostenibilidad y contabilidad. Dichas normas y marcos existentes incluyen las de la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes, el Consejo de Normas de Contabilidad para la Sostenibilidad, el Consejo Internacional de Informes Integrados, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el Grupo de Trabajo sobre Información Financiera relacionada con el Clima, el Consejo de Normas de Divulgación de Información sobre Carbono y el CDP, anteriormente conocido como Proyecto de Divulgación de Emisiones de Carbono.

Las normas de la Unión deben tener en cuenta cualquier norma de presentación de información sobre sostenibilidad elaborada bajo los auspicios de la Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Para evitar una fragmentación innecesaria de la regulación que pudiera tener consecuencias

- (25) Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, sobre los índices utilizados como referencia en los instrumentos financieros y en los contratos financieros o para medir la rentabilidad de los fondos de inversión, y por el que se modifican las Directivas 2008/48/CE y 2014/17/UE y el Reglamento (UE) n.º 596/2014 (DO L 171 de 29.6.2016, p. 1).
- (26) Reglamento (CE) n.º 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, relativo a la participación voluntaria de organizaciones en un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS), y por el que se derogan el Reglamento (CE) n.º 761/2001 y las Decisiones 2001/681/CE y 2006/193/CE de la Comisión (DO L 342 de 22.12.2009, p. 1).
- (27) Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DO L 275 de 25.10.2003, p. 32).
- (28) Recomendación 2013/179/UE de la Comisión, de 9 de abril de 2013, sobre el uso de métodos comunes para medir y comunicar el comportamiento ambiental de los productos y las organizaciones a lo largo de su ciclo de vida (DO L 124 de 4.5.2013, p. 1).
- (29) Directiva 2010/75/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, sobre las emisiones industriales (prevención y control integrados de la contaminación) (DO L 334 de 17.12.2010, p. 17).

negativas para las empresas que operan a escala mundial, las normas de presentación de información sobre sostenibilidad de la Unión deben contribuir al proceso de convergencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad a escala mundial, apoyando la labor del Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (ISSB). Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad de la Unión deben reducir el riesgo de incoherencia de los requisitos de información para las empresas que operan a escala mundial mediante la integración del contenido de las normas de referencia mundiales que ha de elaborar el ISSB, siempre que el contenido de dichas normas de referencia sea coherente con el marco jurídico de la Unión y los objetivos del Pacto Verde.

- (44) En el Pacto Verde, la Comisión se comprometió a apoyar a las empresas y demás partes interesadas en el desarrollo de prácticas normalizadas de contabilidad del capital natural dentro de la Unión y a escala internacional, con el objetivo de garantizar una gestión adecuada de los riesgos medioambientales y las oportunidades de mitigación, y reducir los costes de transacción conexos.

El proyecto Transparent patrocinado en el marco del Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (Programa LIFE) establecido por el Reglamento (UE) 2021/783 del Parlamento Europeo y del Consejo³⁰ está desarrollando la primera metodología de contabilidad del capital natural, que facilitará la comparación y la transparencia de los métodos existentes, reduciendo al mismo tiempo el umbral para que las empresas adopten y utilicen los sistemas como apoyo para adecuar su actividad a futuros desarrollos. El Protocolo del Capital Natural es también una referencia importante en el campo de la contabilidad del capital natural. Aunque los métodos de contabilidad del capital natural sirven principalmente para reforzar las decisiones de gestión interna, deben tenerse debidamente en cuenta a la hora de establecer normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Algunas metodologías de contabilidad del capital natural pretenden asignar un valor monetario a los efectos medioambientales de las actividades de las empresas, lo que puede ayudar a los usuarios de la información sobre sostenibilidad a comprender mejor dichos efectos. Procede, por tanto, que las normas de presentación de información sobre sostenibilidad puedan incluir indicadores monetizados de las repercusiones en la sostenibilidad, si se considera necesario.

- (45) Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad también deben tener en cuenta los principios y marcos reconocidos internacionalmente sobre conducta empresarial responsable, responsabilidad social de las empresas y desarrollo sostenible, incluidos los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas, los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de las Naciones Unidas, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, la Guía de la OCDE de Debida Diligencia para una Conducta Empresarial Responsable y las directrices sectoriales conexas, el Pacto Mundial, la Declaración Tripartita de Principios de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre Empresas Multinacionales y Política Social, la norma ISO 26000 sobre responsabilidad social y los Principios para la Inversión Responsable de las Naciones Unidas.

- (46) Debe garantizarse que la información presentada por las empresas de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad satisfaga las necesidades de los usuarios y no suponga una carga desproporcionada en términos de esfuerzo y costes para las empresas que presentan información ni para aquellas que se ven indirectamente afectadas al formar parte de la cadena de valor de dichas empresas. Por consiguiente, las normas de presentación de la información sobre sostenibilidad deben especificar la información que las empresas deben divulgar sobre todos los factores medioambientales importantes, incluidos sus efectos sobre el clima, el aire, el suelo, el agua y la biodiversidad, y su dependencia de estos elementos. El Reglamento (UE) 2020/852 establece una clasificación de los objetivos medioambientales de la Unión.

Por razones de coherencia, conviene utilizar una clasificación similar para determinar los factores medioambientales que deben contemplar las normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Las normas de presentación de la información sobre sostenibilidad deben tener en cuenta y especificar cualquier información geográfica u otra información contextual que las empresas deban divulgar para facilitar la comprensión de sus principales repercusiones en las cuestiones de sostenibilidad y los principales riesgos para la empresa que se deriven de ellas. Al especificar la información que las empresas deben divulgar sobre los factores medioambientales, ha de garantizarse la coherencia con las definiciones establecidas en el artículo 2 del Reglamento (UE) 2020/852 y con los requisitos de información establecidos en su artículo 8, así como con los actos delegados adoptados en virtud de dicho Reglamento.

(30) Reglamento (UE) 2021/783 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2021, por el que se establece un Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (LIFE) y se deroga el Reglamento (UE) n.º 1293/2013 (DO L 172 de 17.5.2021, p. 53).



- (47) Por lo que respecta a la información relacionada con el clima, los usuarios están interesados en conocer los riesgos físicos y de transición de las empresas, así como su resiliencia frente a diferentes escenarios climáticos y sus planes para adaptarse a estos y al objetivo de neutralidad climática de la Unión de aquí a 2050. Asimismo, les interesa conocer el nivel y el alcance de las emisiones y la absorción de gases de efecto invernadero atribuidos a la empresa, incluida la medida en que la empresa utiliza las compensaciones y la fuente de dichas compensaciones. Lograr una economía climáticamente neutra requiere la armonización de las normas de contabilidad y compensación de gases de efecto invernadero. Los usuarios necesitan información fiable sobre las compensaciones que responda a las preocupaciones relativas a una posible doble contabilización y posibles sobrestimaciones, habida cuenta de los riesgos que la doble contabilización y las sobrestimaciones pueden generar para la consecución de los objetivos relacionados con el clima. Los usuarios también están interesados en conocer los esfuerzos realizados por las empresas para reducir eficazmente las emisiones absolutas de gases de efecto invernadero como parte de sus estrategias de mitigación y adaptación al cambio climático, en particular las emisiones de gases de efecto invernadero de alcance 1, alcance 2 y, en su caso, alcance 3.

Por lo que se refiere a las emisiones de las categorías de alcance 3, para los usuarios resulta fundamental recibir información sobre qué categorías de alcance 3 son significativas en el caso de la empresa, así como sobre las emisiones de cada una de dichas categorías de alcance 3. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben, por tanto, especificar la información que deben presentar las empresas en relación con dichas cuestiones.

- (48) Lograr una economía climáticamente neutra y circular sin contaminación difusa requiere la plena movilización de todos los sectores económicos. A este respecto, es fundamental reducir el consumo de energía y aumentar la eficiencia energética, ya que la energía se utiliza en todas las cadenas de suministro. Por consiguiente, los aspectos energéticos deben ser tenidos debidamente en cuenta en las normas de presentación de información sobre sostenibilidad, en particular en relación con las cuestiones medioambientales, incluidas las relativas al clima.
- (49) Las normas presentación de información sobre sostenibilidad deben especificar la información que las empresas deben divulgar sobre los factores sociales, en particular las condiciones laborales, la participación de los interlocutores sociales, la negociación colectiva, la igualdad, la no discriminación, la diversidad y la inclusión, y los derechos humanos. Dicha información debe incluir las repercusiones de la empresa en las personas, en particular los trabajadores, y en la salud humana. La información que las empresas divulguen sobre los derechos humanos debe incluir, en su caso, datos sobre la existencia de trabajo forzoso e infantil en sus cadenas de valor. Los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad relativos al trabajo forzoso no deben eximir a las autoridades públicas de su responsabilidad de actuar, mediante la política comercial y la diplomacia, frente a la importación de mercancías producidas como resultado de violaciones de los derechos humanos, incluido el trabajo forzoso. Las empresas también deben poder informar de posibles riesgos y tendencias con respecto al empleo y los ingresos.

Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre los factores sociales deben especificar la información que las empresas deben divulgar con respecto a los principios del pilar europeo de derechos sociales que sean pertinentes para las empresas, incluida la igualdad de oportunidades para todos y las condiciones de trabajo. El Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales, adoptado por la Comisión el 4 de marzo de 2021, insta a que se impongan a las empresas requisitos más estrictos a la hora de informar sobre cuestiones sociales. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad también deben especificar la información que las empresas deben divulgar con respecto a los derechos humanos, las libertades fundamentales, los principios democráticos y las normas establecidas en la Carta Internacional de Derechos Humanos y otros convenios fundamentales de las Naciones Unidas sobre derechos humanos, tales como la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas y la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos del Niño, la Declaración de la OIT sobre los principios y derechos fundamentales en el trabajo, los convenios fundamentales de la OIT, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, la Carta Social Europea y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. La información presentada sobre factores sociales, así como sobre factores medioambientales y de gobernanza, debe ser proporcionada en relación con el ámbito de aplicación y los objetivos de la presente Directiva modificativa. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre la igualdad de género y la igualdad de retribución por un trabajo del mismo valor deben especificar, entre otras cosas, la información que ha de divulgarse sobre la brecha salarial de género, teniendo en cuenta otros actos de Derecho de la Unión pertinentes. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre el empleo



y la inclusión de las personas con discapacidad deben especificar, entre otras cosas, la información que ha de divulgarse sobre las medidas de accesibilidad adoptadas por la empresa.

Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre la formación y el desarrollo de capacidades deben especificar, entre otras cosas, la información que debe presentarse sobre la proporción y el desglose de los trabajadores que participan en la formación. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre la negociación colectiva deben especificar, entre otras cosas, la información que debe divulgarse sobre la existencia de comités de empresa, así como sobre la existencia de convenios colectivos y la proporción de trabajadores amparados por dichos acuerdos. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre la participación de los trabajadores deben especificar, entre otras cosas, la información que debe divulgarse sobre la participación de los trabajadores en los órganos de administración y supervisión. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que traten sobre la diversidad deben especificar, entre otras cosas, la información que debe divulgarse sobre la diversidad de género en la alta dirección y el número de miembros del sexo menos representado en sus consejos de administración.

- (50) Los usuarios necesitan información sobre los factores de gobernanza. Los factores de gobernanza más pertinentes para los usuarios se enumeran en marcos autorizados de presentación de información, como la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes y el Grupo de Trabajo sobre Divulgación de Información Financiera relacionada con el Clima, así como en marcos mundiales autorizados, como los Principios de Gobernanza Mundial de la Red Internacional de Gobernanza Empresarial y los Principios de Gobernanza Empresarial del G-20/OCDE. Por consiguiente, las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben especificar la información que las empresas deben divulgar sobre factores de gobernanza. Dicha información debe comprender la función de los órganos de administración, dirección y supervisión de una empresa en relación con las cuestiones de sostenibilidad, los conocimientos especializados y las capacidades necesarios para desempeñar dicha función o el acceso que tengan dichos órganos a esos conocimientos especializados y capacidades, si la sociedad cuenta con una política en términos de incentivos ofrecidos a los miembros de dichos órganos y que están vinculados a cuestiones de sostenibilidad, e información sobre los sistemas internos de control y de gestión de riesgos de la empresa en relación con el proceso de presentación de información sobre sostenibilidad. Los usuarios también necesitan información sobre la cultura corporativa de las empresas y el enfoque de la ética empresarial, que son elementos reconocidos de los marcos autorizados en materia de gobernanza empresarial, como los Principios de Gobernanza Mundial de la Red Internacional de Gobernanza Empresarial, incluida información sobre la lucha contra la corrupción y el soborno, y sobre las actividades y los compromisos de la empresa que tengan por objeto ejercer influencia política, incluidas sus actividades de presión.

La información sobre la gestión de la empresa y la calidad de las relaciones con los clientes, los proveedores y las comunidades afectadas por las actividades de la empresa ayuda a los usuarios a comprender los riesgos y las repercusiones de una empresa relacionadas con las cuestiones de sostenibilidad. La información sobre las relaciones con los proveedores incluye las prácticas relativas a la fecha o el plazo de pago, el tipo de interés de demora o la compensación por los costes de cobro a que se refiere la Directiva 2011/7/UE del Parlamento Europeo y del Consejo³¹. Cada año, miles de empresas, especialmente las pequeñas y medianas empresas, soportan cargas administrativas y financieras porque se les paga con retraso o no se les paga. En última instancia, la morosidad conduce a la insolvencia y a la quiebra, con los consiguientes efectos destructivos en toda la cadena de valor. El aumento de la cantidad de información sobre las prácticas de pago debe capacitar a otras empresas para identificar a quienes pagan de manera rápida y fiable, detectar prácticas de pago desleales, acceder a información sobre las empresas con las que comercian y negociar condiciones de pago más justas.

- (51) Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben promover una visión más integrada de toda la información publicada por las empresas en el informe de gestión para facilitar a sus usuarios una mejor comprensión de la evolución, los resultados, la situación y el impacto de la empresa. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben distinguir, en la medida en que sea necesario, entre la información que las empresas deben divulgar a la hora de informar a nivel individual y la que deben divulgar al presentar información a nivel de grupo. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad también deben contener orientaciones para las empresas sobre el proceso llevado a cabo para determinar la información sobre sostenibilidad que debe incluirse en el informe de gestión,

(31) Directiva 2011/7/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (DO L 48 de 23.2.2011, p. 1).

ya que una empresa solo debe estar obligada a divulgar la información pertinente para comprender sus repercusiones en las cuestiones de sostenibilidad, y la información pertinente para comprender cómo afectan las cuestiones de sostenibilidad a su desarrollo, rendimiento y posición.

- (52) Los Estados miembros deben velar por que la presentación de información sobre sostenibilidad se realice de conformidad con los derechos de información y consulta de los trabajadores. La dirección de la empresa debe informar por tanto a los representantes de los trabajadores al nivel adecuado y tratar con ellos la información pertinente y los medios para obtener y verificar la información sobre sostenibilidad. Esto implica, para los fines de la presente Directiva modificativa, el establecimiento de un diálogo y un intercambio de puntos de vista entre los representantes de los trabajadores y la dirección central o cualquier otro nivel de dirección que pueda ser más idóneo, en un momento, de un modo y con un contenido tales que permitan que los representantes de los trabajadores expresen su opinión. Su opinión debe comunicarse, en su caso, a los órganos de administración, dirección o supervisión pertinentes.
- (53) Las empresas del mismo sector suelen estar expuestas a riesgos similares relacionados con la sostenibilidad, y a menudo tienen efectos similares en la sociedad y el medio ambiente. Las comparaciones entre empresas del mismo sector son especialmente valiosas para los inversores y otros usuarios de la información sobre sostenibilidad. Por consiguiente, las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben especificar tanto la información que deben divulgar las empresas de todos los sectores como la información que deben divulgar las empresas en función de su sector de actividad. Las normas sectoriales de presentación de información sobre sostenibilidad son especialmente importantes en el caso de los sectores asociados a altos riesgos de sostenibilidad o repercusiones para el medio ambiente, los derechos humanos y la gobernanza, incluidos los sectores enumerados en las secciones A a H y la sección L del anexo I del Reglamento (CE) n° 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo³², y las actividades pertinentes dentro de esos sectores. Cuando adopte normas sectoriales específicas de presentación de información sobre sostenibilidad, la Comisión debe garantizar que la información especificada en dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad sea proporcionada a la escala de los riesgos y repercusiones relacionados con las cuestiones de sostenibilidad específicas de cada sector, teniendo en cuenta que los riesgos y las repercusiones de algunos sectores son mayores que los de otros. La Comisión también debe tener en cuenta que no todas las actividades de estos sectores están necesariamente asociadas a riesgos o repercusiones elevados para la sostenibilidad. En el caso de las empresas que operan en sectores que dependen especialmente de los recursos naturales, las normas sectoriales de presentación de información sobre sostenibilidad requerirían la divulgación de las repercusiones relacionadas con la naturaleza y los riesgos para la biodiversidad y los ecosistemas relacionados con la naturaleza.

Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad también deben tener en cuenta las dificultades que las empresas pueden encontrar a la hora de recabar información de los agentes en toda su cadena de valor, especialmente de los proveedores que sean pequeñas y medianas empresas y de los proveedores de mercados y economías emergentes. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad deben especificar la información relativa a cadenas de valor que sean proporcionadas y pertinentes para la magnitud y complejidad de las actividades de las empresas y para las capacidades y características de las empresas en las cadenas de valor, especialmente las capacidades y características de las empresas que no estén sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad establecidos en la presente Directiva modificativa. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad no deben especificar la información que exigiría a las empresas obtener información de las pequeñas y medianas empresas de su cadena de valor que exceda de la información que deba divulgarse de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad para las pequeñas y medianas empresas. Esto debe entenderse sin perjuicio de los requisitos que la Unión impone a las empresas de llevar a cabo un procedimiento de diligencia debida.

- (54) Para satisfacer las necesidades de información de los usuarios en tiempo oportuno, y en particular dada la urgencia de satisfacer las necesidades de información de los participantes en los mercados financieros en cumplimiento de los requisitos establecidos en los actos delegados adoptados en virtud del artículo 4, apartados 6 y 7, del Reglamento (UE) 2019/2088, la Comisión debe adoptar mediante actos delegados una primera serie de normas de presentación de información sobre sostenibilidad a más tardar el 30 de junio de 2023. Ese conjunto de normas de presentación de información sobre sostenibilidad debe especificar la

(32) Reglamento (CE) n.º 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 Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos (DO L 393 de 30.12.2006, p. 1).

información que las empresas deben divulgar con respecto a todos los ámbitos de presentación de información y cuestiones de sostenibilidad, y que los participantes en los mercados financieros deben cumplir mediante las obligaciones de divulgación establecidas en el Reglamento (UE) 2019/2088. La Comisión debe adoptar mediante actos delegados una segunda serie de normas de información sobre sostenibilidad a más tardar el 30 de junio de 2024, en las que se especifique la información complementaria que las empresas deben divulgar sobre las cuestiones de sostenibilidad y ámbitos de presentación de información, cuando sea necesario, así como información específica para el sector en el que opera una empresa. La Comisión debe revisar dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad, incluidas las normas presentación de dicha información aplicables a las pequeñas y medianas empresas, cada tres años para tener en cuenta las novedades que se vayan produciendo, incluida la evolución de las normas internacionales.

- (55) La Directiva 2013/34/UE no exige que las empresas faciliten sus informes de gestión en formato digital, lo que dificulta la localización y utilización de la información presentada. Los usuarios de la información sobre sostenibilidad esperan cada vez más que sea fácil de localizar, comparable y de lectura automática en formatos digitales. Los Estados miembros deben poder exigir que las empresas sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad de la Directiva 2013/34/UE pongan gratuitamente sus informes de gestión a disposición del público en sus sitios web. La digitalización crea oportunidades para aprovechar la información de manera más eficiente y posibilita un considerable ahorro de costes tanto para los usuarios como para las empresas. La digitalización también permite la centralización de datos a escala de la Unión y de los Estados miembros en un formato abierto y accesible que facilite la lectura y permita la comparación de datos. Por consiguiente, debe exigirse a las empresas que elaboren su informe de gestión en el formato electrónico de presentación de información especificado en el artículo 3 del Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión³³, y que marquen su información sobre sostenibilidad, incluida la información que exige el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852, en el formato electrónico de presentación de información especificado en el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 una vez determinado.

Será necesaria una taxonomía digital de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad de la Unión para que la información presentada pueda etiquetarse de conformidad con dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Estos requisitos deben contribuir al trabajo sobre digitalización anunciado por la Comisión en su Comunicación de 19 de febrero de 2020 titulada «Estrategia Europea de Datos» y en su Comunicación de 24 de septiembre de 2020 titulada «Estrategia de Finanzas Digitales para la UE». Estos requisitos complementarían también la creación de un punto de acceso único europeo a la información pública de las empresas, tal como se prevé en la Comunicación de la Comisión, de 24 de septiembre de 2020, titulada «Una Unión de los Mercados de Capitales para las personas y las empresas: nuevo plan de acción», que también considera la necesidad de suministrar información comparable en formato digital.

- (56) A fin de que se pueda incluir en el punto de acceso único europeo la información sobre sostenibilidad presentada, los Estados miembros deben velar por que las empresas cuyos valores no estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión publiquen su informe de gestión, incluida la información sobre sostenibilidad, en el formato electrónico de presentación de información que se especifica en el artículo 3 del Reglamento Delegado (UE) 2019/815.
- (57) El artículo 19 bis, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE permite a los Estados miembros eximir a las empresas de incluir en el informe de gestión el estado no financiero exigido en el artículo 19 bis, apartado 1, de dicha Directiva. Los Estados miembros están autorizados a hacerlo cuando la empresa en cuestión elabore un informe separado que se publique junto con el informe de gestión de conformidad con el artículo 30 de dicha Directiva, o cuando dicho informe se ponga a disposición del público en el sitio web de la empresa en un plazo razonable no superior a 6 meses, a partir de la fecha del balance, y se mencione en el informe de gestión. La misma posibilidad existe para el estado no financiero consolidado a que se refiere la Directiva 2013/34/UE. Veinte Estados miembros han utilizado esta opción. Sin embargo, la posibilidad de publicar un informe separado impide disponer de información que conecte la información financiera y la información sobre cuestiones de sostenibilidad. También dificulta la localización de la información y el acceso a ella para los usuarios, especialmente los inversores, que están interesados en la información financiera y de sostenibilidad. El problema se ve agravado por la posible publicación en diferentes fechas

(33) Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2018, por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de información (DO L 143 de 29.5.2019, p. 1).

de la información financiera y de sostenibilidad. La publicación en un informe separado también puede dar la impresión, tanto interna como externamente, de que la información sobre sostenibilidad pertenece a una categoría menos relevante, lo que puede afectar negativamente a la percepción de fiabilidad de la información. Por consiguiente, las empresas deben presentar la información sobre sostenibilidad en una sección específica claramente identificable del informe de gestión y los Estados miembros ya no deben estar autorizados a eximir a las empresas de la obligación de incluir en el informe de gestión información sobre cuestiones de sostenibilidad.

Esta obligación también contribuiría a aclarar el papel de las autoridades nacionales competentes en la supervisión de la presentación de información sobre sostenibilidad, como parte del informe de gestión elaborado de conformidad con la Directiva 2004/109/CE. Además, las empresas obligadas a presentar información sobre sostenibilidad no deben quedar exentas en ningún caso de la obligación de publicar el informe de gestión, ya que es importante garantizar que la información sobre sostenibilidad esté a disposición del público.

- (58) El artículo 20 de la Directiva 2013/34/UE exige que las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión incluyan una declaración sobre gobernanza empresarial en su informe de gestión, que debe contener, entre otros datos, una descripción de la política de diversidad aplicada por la empresa en relación con sus órganos de administración, dirección y supervisión. El artículo 20 de la Directiva 2013/34/UE deja flexibilidad a las empresas para decidir sobre qué aspectos de la diversidad informan. No obliga expresamente a las empresas a incluir información sobre ningún aspecto específico de la diversidad. Para avanzar hacia una participación más equilibrada desde el punto de vista del género en la toma de decisiones económicas, es necesario garantizar que las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión informen siempre sobre sus políticas de diversidad de género y su aplicación. No obstante, para evitar una carga administrativa innecesaria, dichas empresas deben tener la posibilidad de presentar parte de la información exigida por el artículo 20 de la Directiva 2013/34/UE junto con el resto de información sobre sostenibilidad. Si así lo deciden, la declaración sobre gobernanza empresarial debe incluir una referencia a la información sobre sostenibilidad de la empresa, y la información exigida en virtud del artículo 20 de la Directiva 2013/34/UE debe seguir sujeta a los requisitos de verificación de la declaración sobre gobernanza empresarial.
- (59) El artículo 33 de la Directiva 2013/34/UE exige a los Estados miembros que velen por que los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión de una empresa tengan la responsabilidad colectiva de garantizar que los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados, el informe de gestión, el informe de gestión consolidado, la declaración sobre gobernanza empresarial y la declaración sobre gobernanza empresarial consolidada se elaboren y publiquen de conformidad con los requisitos de dicha Directiva. Dicha responsabilidad colectiva debe ampliarse a los requisitos de digitalización establecidos en el Reglamento Delegado (UE) 2019/815, al requisito de cumplir las normas de la Unión sobre presentación de información sobre sostenibilidad y al requisito de marcar la presentación de información sobre sostenibilidad.
- (60) Los profesionales de la verificación distinguen entre encargos de verificación limitada y encargos de verificación razonable. La conclusión de un encargo de verificación limitada suele formularse de forma negativa señalándose que el profesional no ha identificado ningún elemento que permita concluir que el objeto de la verificación contiene incorrecciones significativas. En un encargo de verificación limitada, el auditor realiza un número de comprobaciones inferior que en un encargo de verificación razonable. Por lo tanto, el volumen de trabajo en el caso de un encargo de verificación limitada es inferior al de un encargo de verificación razonable. El trabajo que supone un encargo de verificación razonable se traduce en procedimientos exhaustivos que incluyen el examen de los controles internos de la empresa que presenta información y comprobaciones de fondo, por lo que es significativamente mayor que en el caso de un encargo de verificación limitada.

La conclusión de encargos de verificación razonable suele formularse de forma positiva y consiste en la emisión de un dictamen sobre la evaluación del objeto de la verificación con arreglo a criterios previamente definidos. La Directiva 2013/34/UE exige a los Estados miembros que velen por que el auditor legal o la sociedad de auditoría comprueben si se ha presentado el estado no financiero o el informe separado. No exige que un prestador independiente de servicios de verificación verifique la información, aunque permite a los Estados miembros exigir dicha verificación cuando así lo deseen. La ausencia de una obligación de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, a diferencia de la obligación de que el auditor legal realice auditorías legales sobre la base de un encargo de verificación razonable, pondría en tela de juicio la credibilidad de la información sobre sostenibilidad presentada, con lo que quedarían insatisfechas las

necesidades de los usuarios destinatarios de dicha información. Aunque el objetivo es contar con un nivel de verificación similar para la información financiera y la información sobre sostenibilidad, la inexistencia de una norma común para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad genera el riesgo de que haya interpretaciones y expectativas diferentes en cuanto al contenido de un encargo de verificación razonable para distintas categorías de información sobre sostenibilidad, especialmente en lo que se refiere a la información prospectiva y cualitativa.

Por consiguiente, debe considerarse la posibilidad de adoptar un enfoque progresivo para mejorar el nivel de verificación requerido para la información sobre sostenibilidad, empezando por la obligación de que el auditor legal o la sociedad de auditoría emitan un dictamen sobre la conformidad de la presentación de información sobre sostenibilidad con los requisitos de la Unión sobre la base de un encargo de verificación limitada. Ese dictamen debe pronunciarse sobre la conformidad de la presentación de información sobre sostenibilidad con las normas de la Unión relativas a la presentación de tal información, el proceso llevado a cabo por la empresa para determinar la información presentada con arreglo a dichas normas y el cumplimiento del requisito de marcar la referida presentación de información. El auditor también debe evaluar si la presentación de información por la empresa cumple los requisitos de presentación de información del artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852. Para garantizar una comprensión y unas expectativas comunes sobre lo que constituiría un encargo de verificación razonable, el auditor legal o la sociedad de auditoría deben por tanto estar obligados a emitir un dictamen basado en un encargo de verificación razonable sobre la conformidad de la presentación de información sobre sostenibilidad con los requisitos de la Unión, cuando la Comisión adopte normas para la verificación razonable de la presentación de información sobre sostenibilidad por medio de actos delegados no más tarde del 1 de octubre de 2028, tras una evaluación que determine si es factible una verificación razonable para los auditores y para las empresas.

El enfoque gradual desde encargos de verificación limitada hasta encargos de verificación razonable también permitiría el desarrollo progresivo del mercado de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y de las prácticas de presentación de información de las empresas. Por último, dicho enfoque gradual escalaría el aumento de los costes para las empresas que presentan información, dado que la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sobre la base de un encargo de verificación razonable es más costosa que la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sobre la base de un encargo de verificación limitada. Las empresas sujetas a requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad deben poder decidir obtener un dictamen de verificación de su presentación de información sobre sostenibilidad sobre la base de un encargo de verificación razonable si así lo desean, y en tales casos debe considerarse que han cumplido la obligación de tener un dictamen basado en un encargo de verificación limitada. El dictamen basado en un encargo de verificación razonable relativo a la información prospectiva es solamente una garantía de que dicha información se ha elaborado de conformidad con las normas aplicables.

- (61) Los auditores legales o las sociedades de auditoría ya verifican los estados financieros y el informe de gestión. La verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de los auditores legales o las sociedades de auditoría contribuiría a garantizar la vinculación y la coherencia entre la información financiera y de sostenibilidad, lo que es especialmente importante para los usuarios de la información sobre sostenibilidad. Sin embargo, existe el riesgo de que se produzca una mayor concentración en el mercado de auditoría, lo que podría poner en peligro la independencia de los auditores y aumentar los honorarios de la auditoría o los honorarios relacionados con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

Teniendo en cuenta el papel clave de los auditores legales a la hora de verificar la presentación de información sobre sostenibilidad y garantizar la fiabilidad de la información sobre sostenibilidad, la Comisión ha anunciado que actuará para seguir mejorando la calidad de la auditoría y crear un mercado de auditoría más abierto y diversificado, que son las condiciones para una aplicación satisfactoria de la presente Directiva modificativa. Además, es deseable ofrecer a las empresas más posibilidades de elección de prestadores independientes de servicios de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Por tanto, se debe permitir a los Estados miembros que acrediten a los prestadores independientes de servicios de verificación, de conformidad con el Reglamento (CE) n° 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo³⁴, para emitir un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, que debe publicarse junto con el informe de gestión. Además, los Estados miembros deben tener la opción

(34) Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93 (DO L 218 de 13.8.2008, p. 30).

de permitir que un auditor legal distinto del auditor legal o los auditores legales que realicen la auditoría legal de los estados financieros emita un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Además, si permiten que los prestadores independientes de servicios de verificación realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, los Estados miembros deben permitir asimismo que un auditor legal distinto del auditor legal o de los auditores legales que realicen la auditoría legal de los estados financieros emita un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

Los Estados miembros deben establecer requisitos que garanticen la calidad de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad realizada por distintos prestadores independientes de servicios de verificación y resultados coherentes de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Por consiguiente, todos los prestadores independientes de servicios de verificación deben estar sujetos al cumplimiento de requisitos equivalentes a los establecidos en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo³⁵ en lo que respecta a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, adaptándose al mismo tiempo a las características de los prestadores independientes de servicios de verificación que no realicen auditorías legales. En particular, los Estados miembros deben establecer requisitos equivalentes en materia de formación y examen, formación continua, sistemas de control de calidad, ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional, designación y cese, organización del trabajo de los prestadores independientes de servicios de verificación, investigaciones y sanciones, y comunicación de irregularidades. De esta forma también se garantizaría la igualdad de condiciones entre todas las personas y empresas a las que los Estados miembros autoricen a emitir un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, incluidos los auditores legales. Si una empresa solicita el dictamen de un prestador independiente de servicios de verificación distinto del auditor legal sobre su presentación de información sobre sostenibilidad, no debe estar obligada además a solicitar al auditor legal un dictamen de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Los prestadores independientes de servicios de verificación ya acreditados en un Estado miembro para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad deben continuar estando autorizados a hacerlo. Del mismo modo, los Estados miembros deben velar por que los prestadores independientes de servicios de verificación que, en la fecha de aplicación de los nuevos requisitos en materia de formación y examen, se encuentren en proceso de acreditación no estén sujetos a esos nuevos requisitos de acreditación, siempre que completen dicho proceso en el plazo de dos años a partir de la fecha de aplicación de esos nuevos requisitos. No obstante, los Estados miembros deben garantizar que todos los prestadores independientes de servicios de verificación acreditados en un Estado miembro para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en un plazo de dos años a partir de la fecha de aplicación de los nuevos requisitos de acreditación adquieran los conocimientos necesarios sobre presentación de información sobre sostenibilidad y verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a través de una formación profesional continua.

- (62) A fin de fomentar la libre circulación de servicios, los Estados miembros deben permitir que los prestadores independientes de servicios de verificación establecidos en un Estado miembro diferente realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en su territorio. Esto favorecería también la apertura del mercado de verificaciones aunque no todos los Estados miembros permitan la acreditación de prestadores independientes de servicios de verificación en su territorio. Cuando los prestadores independientes de servicios de verificación realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en el territorio de un Estado miembro de acogida, este Estado miembro de acogida ha de poder decidir supervisar a los proveedores independientes de servicios de verificación, habida cuenta de la posibilidad de aprovechar el marco aplicado para la supervisión de los auditores que realizan la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.
- (63) Los Estados miembros deben velar por que, cuando el Derecho de la Unión exija a una empresa que los elementos de su información sobre sostenibilidad sean verificados por un tercero independiente acreditado, el informe del tercero independiente acreditado se ponga a disposición, bien como anexo del informe de gestión, bien por cualquier otro medio de acceso público. Dicha puesta a disposición del informe no debe prejuzgar el resultado del dictamen de verificación, del que la verificación por terceros debe seguir

(35) 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 (DO L 157 de 9.6.2006, p. 87).

siendo independiente. No debe suponer duplicidad alguna del trabajo entre el auditor o la empresa independiente prestadora de los servicios de verificación que emita el dictamen de verificación y el tercero independiente acreditado.

- (64) La Directiva 2006/43/CE establece normas relativas a la auditoría legal de los estados financieros anuales y consolidados. Es necesario velar por que se apliquen normas coherentes a la auditoría de los estados financieros y a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad realizadas por el auditor legal. La Directiva 2006/43/CE debe aplicarse cuando un auditor legal o una sociedad de auditoría emita el dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.
- (65) Las normas relativas a la autorización y el reconocimiento de los auditores legales y las sociedades de auditoría deben permitir a los auditores legales obtener también la cualificación para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Los Estados miembros deben velar por que los auditores legales que deseen obtener la cualificación para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad tengan el nivel necesario de conocimientos teóricos de las materias pertinentes para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y la capacidad para aplicar dichos conocimientos en la práctica.

Por consiguiente, los auditores legales deben completar una formación práctica de al menos ocho meses en la verificación de la presentación de información anual y consolidada sobre sostenibilidad o en otros servicios relacionados con la sostenibilidad, teniendo en cuenta la experiencia laboral previa. No obstante, los auditores legales que ya hayan sido autorizados o reconocidos por un Estado miembro deben seguir estando autorizados a verificar la presentación de información sobre sostenibilidad. Del mismo modo, los Estados miembros deben garantizar que las personas físicas que estén en proceso de autorización en la fecha de aplicación de estos nuevos requisitos para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad que se establece en la presente Directiva modificativa no estén sujetas a dichos requisitos, siempre que completen el proceso en los dos años siguientes. No obstante, los Estados miembros deben velar por que los auditores legales autorizados en un plazo de dos años a partir de la fecha de aplicación de dichos requisitos y que deseen realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad adquieran mediante formación profesional continua los conocimientos necesarios en relación con dicha información y su verificación. Las personas físicas que decidan obtener la autorización como auditores legales exclusivamente para auditoría legal deben poder decidir en un momento posterior obtener también la cualificación para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Para ello, estas personas deben cumplir los requisitos necesarios establecidos por los Estados miembros para garantizar que también tengan el nivel necesario de conocimientos teóricos de las materias pertinentes para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y la capacidad para aplicar dichos conocimientos en la práctica.

- (66) Debe garantizarse que los requisitos impuestos a los auditores en lo que respecta a sus actividades de auditoría legal y de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sean coherentes. Por consiguiente, debe haber al menos una persona designada que participe activamente en la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad (en lo sucesivo, «principal socio de sostenibilidad»). Al realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, se debe exigir a los auditores legales que dediquen tiempo suficiente y asignen los recursos y los conocimientos especializados suficientes para poder desempeñar adecuadamente sus funciones. El registro correspondiente a la entidad auditada debe especificar los honorarios cobrados por la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y debe crearse un archivo de verificación que incluya la información relacionada con dicha verificación. Cuando el mismo auditor legal realice la auditoría legal de los estados financieros anuales y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, debe ser posible incluir el archivo de verificación en el archivo de auditoría. No obstante, los requisitos impuestos a los auditores legales en relación con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad solo deben aplicarse a los auditores legales que realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.
- (67) Los auditores legales o las sociedades de auditoría que realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad deben tener un alto nivel de conocimientos técnicos y especializados en el ámbito de la sostenibilidad.
- (68) La Directiva 2006/43/CE exige a los Estados miembros que establezcan normas adecuadas para evitar que los honorarios por las auditorías legales se vean influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, o se basen en cualquier tipo de contingencia. Dicha Directiva también obligan a los Estados miembros a velar por que los auditores legales que realicen auditorías legales cumplan



las normas de ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional. Por razones de coherencia, es conveniente que dichas normas se apliquen también a los auditores legales que realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

- (69) A fin de establecer prácticas de verificación uniformes y un elevado nivel de calidad de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en toda la Unión, la Comisión debe estar facultada para adoptar, mediante actos delegados, normas de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Los Estados miembros deben tener la posibilidad de aplicar normas, procedimientos o requisitos nacionales de verificación mientras la Comisión no haya adoptado mediante actos delegados una norma de verificación que se aplique al mismo objeto. Dichas normas de verificación deben establecer los procedimientos que el auditor ha de seguir para extraer sus conclusiones sobre la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Por consiguiente, la Comisión debe adoptar normas de verificación para la verificación limitada mediante actos delegados antes del 1 de octubre de 2026. Con el fin de facilitar la armonización de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en todos los Estados miembros, se anima a la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) a que adopte directrices no vinculantes para establecer los procedimientos que deben seguirse a la hora de emitir un dictamen de verificación de la información sobre sostenibilidad hasta que la Comisión adopte una norma de verificación que se aplique al mismo objeto
- (70) La Directiva 2006/43/CE establece normas sobre la auditoría legal de un grupo de empresas. Deben establecerse normas similares para la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad.
- (71) La Directiva 2006/43/CE exige que los auditores legales o las sociedades de auditoría presenten los resultados de su auditoría legal en un informe de auditoría. Deben establecerse normas similares para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Los resultados de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad deben presentarse en un informe de verificación. Cuando el mismo auditor legal realice la auditoría legal de los estados financieros anuales y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, debe ser posible incluir la información sobre la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en el informe de auditoría.
- (72) La Directiva 2006/43/CE exige a los Estados miembros que establezcan un sistema de control de calidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría. A fin de garantizar que también se lleven a cabo controles de calidad para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y que las personas que llevan a cabo dichos controles tengan la formación profesional adecuada y la experiencia pertinente en presentación de información sobre sostenibilidad y en la verificación de la presentación de dicha información, este requisito de establecer un sistema de control de calidad debe ampliarse a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Como medida transitoria, hasta el 31 de diciembre de 2025, las personas que lleven a cabo controles de calidad relacionados con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad deben quedar exentas del requisito de tener experiencia pertinente en la presentación de información sobre sostenibilidad y en la verificación de la presentación de dicha información, o en otros servicios relacionados con la sostenibilidad.
- (73) La Directiva 2006/43/CE exige que los Estados miembros establezcan un régimen de investigaciones y sanciones para los auditores legales y las sociedades de auditoría que realicen auditorías legales. El capítulo VIII de dicha Directiva exige también a los Estados miembros que organicen un sistema eficaz de supervisión pública y garanticen que los acuerdos reguladores de los sistemas de supervisión pública permitan una cooperación eficaz a escala de la Unión en lo que respecta a las actividades de supervisión de los Estados miembros. Dichos requisitos deben ampliarse a los auditores legales y las sociedades de auditoría que realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, a fin de garantizar la coherencia de las investigaciones, las sanciones y los marcos de supervisión establecidos para el trabajo del auditor en la auditoría legal y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.
- (74) La Directiva 2006/43/CE contiene normas sobre la designación y el cese de los auditores legales y las sociedades de auditoría que realizan auditorías legales. Dichas normas deben ampliarse a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad para garantizar la coherencia de las normas impuestas a los auditores en lo que respecta a su trabajo de auditoría legal y de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.



- (75) Con arreglo al artículo 6 de la Directiva 2007/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo³⁶, los Estados miembros están obligados a asegurarse de que los accionistas de las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión, actuando de forma individual o colectiva, tengan derecho a incluir puntos en el orden del día de la junta general, siempre que dichos puntos vayan acompañados de una justificación o de un proyecto de resolución que se presente para adopción a la junta general, y tengan derecho a presentar proyectos de resolución sobre puntos ya incluidos o que vayan a incluirse en el orden del día de la junta general, según el caso. Cuando estos derechos estén supeditados a la condición de que el accionista o los accionistas pertinentes posean una participación mínima en la sociedad, esta participación mínima no ha de exceder del 5 % del capital social. Por lo que se refiere a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, los accionistas han de poder ejercer los derechos establecidos en el artículo 6 de la Directiva 2007/36/CE a fin de presentar proyectos de resolución para adopción a la junta general que exijan, en primer lugar, que un tercero acreditado que no pertenezca a la misma sociedad o red de auditoría que el auditor legal o la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal elabore un informe sobre determinados elementos de la presentación información sobre sostenibilidad y, en segundo lugar, que dicho informe se ponga a disposición de la junta general.

En el caso de las empresas sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad introducidos por la presente Directiva modificativa y que no entren en el ámbito de aplicación del artículo 6 de la Directiva 2007/36/CE, los accionistas que representen más del 5 % de los derechos de voto o el 5 % del capital de la empresa, también deben tener derecho, actuando de forma individual o colectiva, a presentar un proyecto de resolución para adopción a la junta general, exigiendo, en primer lugar, que un tercero acreditado que no pertenezca a la misma sociedad o red de auditoría que el auditor legal o la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal elabore un informe sobre determinados elementos de la presentación de información sobre sostenibilidad y, en segundo lugar, que dicho informe se ponga a disposición de la junta general.

- (76) La Directiva 2006/43/CE exige a los Estados miembros que velen por que cada entidad de interés público cuente con un comité de auditoría, y especifica sus tareas con respecto a la auditoría legal. Deben encomendarse a dicho comité de auditoría determinadas tareas relacionadas con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. En dichas tareas se debe incluir la obligación de informar al órgano de administración o supervisión de la entidad de interés público auditada del resultado de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y de explicar cómo ha contribuido el comité de auditoría a la integridad de la presentación de información sobre sostenibilidad y cuál ha sido su papel en ese proceso. Los Estados miembros deben poder permitir que las funciones asignadas al comité de auditoría en relación con la presentación de información sobre sostenibilidad y con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sean desempeñadas por el órgano de administración o de supervisión en su conjunto o por un órgano específico establecido por el órgano de administración o de supervisión.
- (77) La Directiva 2006/43/CE contiene requisitos para el registro y la supervisión de los auditores y sociedades de auditoría de terceros países. A fin de garantizar la existencia de un marco coherente para el trabajo de los auditores tanto en la auditoría legal como en la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, es necesario ampliar esos requisitos a esta última.
- (78) El Reglamento (UE) n° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo³⁷ se aplica a los auditores legales y sociedades de auditoría que realizan auditorías legales de entidades de interés público. Para garantizar la independencia del auditor legal en la realización de una auditoría legal, el Reglamento establece un límite para los honorarios que pueda obtener el auditor legal por otros servicios. Es importante aclarar que la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad no debe tenerse en cuenta en el cálculo de dicho límite. Además, el Reglamento (UE) n° 537/2014 prohíbe la prestación de determinados servicios ajenos a la auditoría durante determinados períodos cuando el auditor legal esté realizando la auditoría legal. Los servicios relacionados con la preparación de la presentación de información sobre sostenibilidad, incluidos los de consultoría, también deben considerarse servicios prohibidos durante el período prescrito en el Reglamento (UE) n° 537/2014. La prohibición de la prestación de dichos servicios debe aplicarse en todos los casos en que el auditor legal realice la auditoría legal de los estados financieros.

(36) Directiva 2007/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de julio de 2007, sobre el ejercicio de determinados derechos de los accionistas de sociedades cotizadas (DO L 184 de 14.7.2007, p. 17).

(37) 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 (DO L 158 de 27.5.2014, p. 77).

Para garantizar la independencia del auditor legal, también deben prohibirse determinados servicios ajenos a la auditoría cuando el auditor legal realice la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. El Reglamento (UE) n° 537/2014 exige que los auditores legales comuniquen las irregularidades a la entidad auditada y, en determinadas circunstancias, a las autoridades designadas por los Estados miembros como responsables de investigar dichas irregularidades. Esa obligación también debe extenderse, según proceda, a los auditores legales y las sociedades de auditoría en lo relativo a su labor de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de entidades de interés público.

- (79) La Directiva 2004/109/CE encomienda a los supervisores nacionales la tarea de velar por el cumplimiento de los requisitos de información por parte de las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión. El artículo 4 de dicha Directiva especifica el contenido de los informes financieros anuales, pero no hace referencia expresa a los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE, que exigen la elaboración de un estado no financiero y de un estado no financiero consolidado. Como consecuencia de ello, las autoridades nacionales competentes de algunos Estados miembros carecen de mandato jurídico para supervisar dichos estados no financieros, especialmente cuando dichos estados no financieros se publican en un informe separado, al margen del informe financiero anual, lo que los Estados miembros pueden autorizar actualmente. Por consiguiente, es necesario incluir en el artículo 4, apartado 5, de la Directiva 2004/109/CE una referencia a la presentación de información sobre sostenibilidad. También es necesario exigir que las personas responsables en el emisor confirmen en el informe financiero anual que, a su leal saber y entender, el informe de gestión se elabora de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad

Además, dado el carácter novedoso de esos requisitos de información sobre sostenibilidad, la AEVM debe publicar directrices destinadas a las autoridades nacionales competentes a fin de promover una supervisión convergente de la información sobre sostenibilidad presentada por los emisores sujetos a la Directiva 2004/109/CE. Dichas directrices solo deben aplicarse a la supervisión de las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión.

- (80) A fin de concretar los requisitos que se establecen en la presente Directiva modificativa, deben delegarse en la Comisión los poderes para adoptar actos con arreglo al artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, por lo que respecta al establecimiento de normas de presentación de información sobre sostenibilidad y el establecimiento de normas para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Reviste especial importancia que la Comisión lleve a cabo las consultas oportunas durante la fase preparatoria, en particular con expertos, y que esas consultas se realicen de conformidad con los principios establecidos en el Acuerdo interinstitucional de 13 de abril de 2016 sobre la mejora de la legislación³⁸. En particular, a fin de garantizar una participación equitativa en la preparación de los actos delegados, el Parlamento Europeo y el Consejo reciben toda la documentación al mismo tiempo que los expertos de los Estados miembros, y sus expertos tienen acceso sistemáticamente a las reuniones de los grupos de expertos de la Comisión que se ocupen de la preparación de actos delegados.
- (81) La Comisión debe presentar un informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la presente Directiva modificativa, que incluya, entre otros aspectos: una evaluación de la consecución de los objetivos de la presente Directiva modificativa, incluida la convergencia de las prácticas de presentación de información sobre sostenibilidad entre los Estados miembros; una evaluación del número de pequeñas y medianas empresas que utilizan voluntariamente normas de presentación de información sobre sostenibilidad; una evaluación de si debe ampliarse el ámbito de aplicación de los requisitos de presentación de información y de qué manera, en particular en relación con las pequeñas y medianas empresas y las empresas de terceros países que operan directamente en el mercado interior de la Unión sin una empresa filial o una sucursal en el territorio de la Unión; una evaluación de la aplicación de los requisitos de presentación de información de las empresas filiales y las sucursales de empresas de terceros países introducidos por la presente Directiva modificativa, incluida una evaluación del número de empresas de terceros países que tienen una empresa filial o una sucursal sujetas a la requisitos de presentación de información de conformidad con la Directiva 2013/34/UE; una evaluación del mecanismo para garantizar su cumplimiento y de los umbrales pertinentes establecidos en la Directiva 2013/34/UE; una evaluación de si se garantiza y cómo se garantiza la accesibilidad de las personas con discapacidad a la información sobre sostenibilidad publicada por las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Directiva modificativa.

(38) DO L 123 de 12.5.2016, p. 1.

El informe sobre la aplicación de la presente Directiva modificativa debe publicarse a más tardar el 30 de abril de 2029 y posteriormente cada tres años, y debe ir acompañado, en su caso, de propuestas legislativas. A más tardar el 31 de diciembre de 2028, la Comisión debe revisar el nivel de concentración del mercado de la verificación de la sostenibilidad e informar al respecto. La revisión debe tener en cuenta los regímenes nacionales aplicables a los prestadores independientes de servicios de verificación y evaluar si dichos regímenes nacionales contribuyen a la apertura del mercado de verificación y en qué medida. A más tardar el 31 de diciembre de 2028, la Comisión debe evaluar posibles medidas jurídicas para garantizar una diversificación suficiente del mercado de verificación de la sostenibilidad y una calidad adecuada de la presentación de información sobre sostenibilidad. El informe sobre el nivel de concentración del mercado de verificación de la sostenibilidad debe transmitirse al Parlamento Europeo y al Consejo no más tarde del 31 de diciembre de 2028 y debe ir acompañado, en su caso, de propuestas legislativas.

- (82) Dado que los objetivos de la presente Directiva modificativa no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, sino que, debido a las dimensiones o los efectos de la acción, pueden lograrse mejor a escala de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva modificativa no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.
- (83) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (UE) n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE en consecuencia.
- (84) Se consultó al BCE, que emitió su dictamen el 7 de septiembre de 2021.

HAN ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

Modificaciones de la Directiva 2013/34/UE

La Directiva 2013/34/UE se modifica como sigue:

- 1) En el artículo 1 se añaden los siguientes apartados:
- «3. Las medidas de coordinación prescritas por los artículos 19 *bis*, 29 *bis*, 29 *quinquies*, 30 y 33, el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), y apartados 2 y 3, y el artículo 51 de la presente Directiva se aplicarán también a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a las siguientes empresas, independientemente de su forma jurídica, siempre que sean grandes empresas o pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), de la presente Directiva:
- a) las empresas de seguros, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE del Consejo (*);
- b) las entidades de crédito tal como se definen en el artículo 4, apartado 1, punto 1, del Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (**).
- Los Estados miembros podrán optar por no aplicar las medidas de coordinación a que se refiere el párrafo primero del presente apartado a las empresas enumeradas en el artículo 2, apartado 5, puntos 2 a 23, de la Directiva 2013/ 36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (***)).
4. Las medidas de coordinación prescritas por los artículos 19 *bis*, 29 *bis* y 29 *quinquies* no se aplicarán a los productos financieros a los que se refiere el artículo 2, punto 12, letras b) y f), del Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo (****).
5. Las medidas de coordinación prescritas en los artículos 40 *bis* a 40 *quinquies* se aplicarán también a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a las

empresas filiales y las sucursales de empresas que no se rijan por el Derecho de un Estado miembro pero cuya forma jurídica sea comparable a los tipos de empresas que figuran en el anexo I.

- (*) Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros (DO L 374 de 31.12.1991, p. 7).
- (**) Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 (DO L 176 de 27.6.2013, p. 1).
- (***) Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE (DO L 176 de 27.6.2013, p. 338).
- (****) Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, sobre la divulgación de información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros (DO L 317 de 9.12.2019, p. 1).».

2) El artículo 2 se modifica como sigue:

a) el punto 5 se sustituye por el texto siguiente:

«5) “volumen de negocios neto”, el importe resultante de la venta de productos y de la prestación de servicios, hecha la deducción de las reducciones sobre ventas, así como del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente ligados al volumen de negocios; no obstante, para las empresas de seguros a las que se refiere el artículo 1, apartado 3, párrafo primero, letra a), de la presente Directiva, el término “volumen de negocios neto” se definirá de acuerdo con los artículos 35 y 66, punto 2, de la Directiva 91/674/CEE del Consejo (*); para las entidades de crédito a las que se refiere el artículo 1, apartado 3, letra b), de la presente Directiva, el término “volumen de negocios neto” se definirá de acuerdo con el artículo 43, punto 2, letra c), de la Directiva 86/635/CEE del Consejo (**); y en el caso de las empresas incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 40 *bis*, apartado 1, de la presente Directiva, se entenderá por “volumen de negocios neto” los ingresos según la definición o en el sentido del marco de información financiera sobre cuya base se elaboran los estados financieros de la empresa;

- (*) Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros (DO L 374 de 31.12.1991, p. 7).
- (**) Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras (DO L 372 de 31.12.1986, p. 1).»;

b) se añaden los puntos siguientes:

- «17) “cuestiones de sostenibilidad”, los factores medioambientales, sociales, relativos a los derechos humanos y de gobernanza, incluidos los factores de sostenibilidad definidos en el artículo 2, punto 24, del Reglamento (UE) 2019/2088;
- 18) “presentación de información sobre sostenibilidad”, presentar información relativa a las cuestiones de sostenibilidad de conformidad con los artículos 19 *bis*, 29 *bis* y 29 *quinquies*;
- 19) “recursos inmateriales fundamentales”, los recursos sin sustancia física de los que depende fundamentalmente el modelo de negocio de la empresa y que constituyen una fuente de creación de valor para la empresa;
- 20) “prestador independiente de servicios de verificación”: un organismo de evaluación de la conformidad acreditado con arreglo al Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo (*) para la actividad específica de evaluación de la conformidad a que se refiere el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), de la presente Directiva;

- (*) Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93 (DO L 218 de 13.8.2008, p. 30).».



- 3) En el artículo 19, apartado 1, se añade el párrafo siguiente:

«Las grandes empresas y las pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), presentarán información sobre los recursos inmateriales fundamentales y explicarán de qué manera el modelo de negocio de la empresa depende fundamentalmente de dichos recursos y cómo constituyen dichos recursos una fuente de creación de valor para la empresa.»

- 4) El artículo 19 *bis* se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 19 *bis*

Presentación de información sobre sostenibilidad

1. Las grandes empresas y las pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), incluirán en el informe de gestión la información necesaria para comprender el impacto de la empresa en las cuestiones de sostenibilidad, y la información necesaria para comprender cómo afectan las cuestiones de sostenibilidad a la evolución, los resultados y la situación de la empresa.

La información a que se refiere el párrafo primero deberá poder identificarse claramente en el informe de gestión mediante una sección específica de dicho informe.

2. La información a que se refiere el apartado 1 incluirá:
- a) una breve descripción del modelo de negocio y la estrategia de la empresa, que indique:
 - i) la resiliencia del modelo de negocio y la estrategia de la empresa frente a los riesgos relacionados con las cuestiones de sostenibilidad,
 - ii) las oportunidades para la empresa derivadas de las cuestiones de sostenibilidad,
 - iii) los planes de la empresa, incluidas las medidas de aplicación y los planes financieros y de inversión correspondientes, para garantizar que su modelo de negocio y su estrategia sean compatibles con la transición hacia una economía sostenible y con la limitación del calentamiento global a 1,5 °C, en consonancia con el Acuerdo de París en virtud de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático adoptado el 12 de diciembre de 2015 ("Acuerdo de París"), y el objetivo de lograr la neutralidad climática de aquí a 2050, tal como se establece en el Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo (*) y, en su caso, la exposición de la empresa a las actividades relacionadas con el carbón, el petróleo y el gas,
 - iv) la forma en que el modelo de negocio y la estrategia de la empresa tienen en cuenta los intereses de las partes interesadas de la empresa y el impacto de esta en las cuestiones de sostenibilidad,
 - v) el modo en que se ha aplicado la estrategia de la empresa en relación con las cuestiones de sostenibilidad;
 - b) una descripción de los objetivos con horizonte temporal relativos a las cuestiones de sostenibilidad que haya fijado la empresa, entre ellos, en su caso, los objetivos absolutos de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero para, como mínimo, 2030 y 2050, una descripción de los avances realizados por la empresa en la consecución de dichos objetivos, y una declaración de si los objetivos relativos a factores medioambientales se basan en pruebas científicas concluyentes;
 - c) una descripción de la función de los órganos de administración, dirección y supervisión en lo que respecta a las cuestiones de sostenibilidad, y de sus conocimientos especializados y capacidades en relación con el desempeño de dicha función, o del acceso de dichos órganos a esos conocimientos y capacidades;
 - d) una descripción de las políticas de la empresa en relación con las cuestiones de sostenibilidad;
 - e) información sobre la existencia de sistemas de incentivos ligados a cuestiones de sostenibilidad y ofrecidos a los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión;



- f) una descripción de:
 - i) el procedimiento de diligencia debida aplicado por la empresa en relación con las cuestiones de sostenibilidad, y, en su caso, en consonancia con los requisitos de la Unión de que las empresas lleven a cabo un procedimiento de diligencia debida,
 - ii) los principales efectos negativos reales o potenciales relacionados con las propias actividades de la empresa y con su cadena de valor, incluidos sus productos y servicios, sus relaciones comerciales y su cadena de suministro, las medidas adoptadas para detectar y vigilar dichos efectos y otros efectos negativos que se exija a la empresa detectar con arreglo a otros requisitos de la Unión de llevar a cabo un procedimiento de diligencia debida,
 - iii) cualesquiera medidas adoptadas por la empresa para prevenir, mitigar, subsanar o poner fin a los efectos negativos reales o potenciales, y el resultado de dichas medidas;
- g) una descripción de los principales riesgos para la empresa relacionados con las cuestiones de sostenibilidad, incluidas una descripción de las principales dependencias de la empresa en relación con dichas cuestiones, y la forma en que la empresa gestiona dichos riesgos;
- h) los indicadores pertinentes para la información a que se refieren las letras a) a g).

Las empresas comunicarán el proceso llevado a cabo para determinar la información que hayan incluido en el informe de gestión consolidado de conformidad con el apartado 1 del presente artículo. La información enumerada en el párrafo primero del presente apartado incluirá información relativa a horizontes temporales a corto, medio y largo plazo, según corresponda.

3. En su caso, la información a que se refieren los apartados 1 y 2 contendrá datos sobre las propias actividades de la empresa y sobre su cadena de valor, incluidos sus productos y servicios, sus relaciones comerciales y su cadena de suministro.

Durante los tres primeros años de aplicación de las medidas que han de adoptar los Estados miembros de conformidad con el artículo 5, apartado 2, de la Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo (**), y en caso de que no disponga de toda la información necesaria sobre su cadena de valor, la empresa explicará los esfuerzos realizados para obtener la información necesaria sobre su cadena de valor, las razones por las que no se pudo obtener toda la información necesaria y sus planes para obtener la información necesaria en el futuro.

En su caso, la información a que se refieren los apartados 1 y 2 también incluirá referencias a otros datos recogidos en el informe de gestión de conformidad con el artículo 19, y a los importes consignados en los estados financieros anuales, así como explicaciones adicionales de estos.

Los Estados miembros podrán permitir que, en casos excepcionales, se omita la información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión, que actúen dentro de los límites de las competencias que les confiera el Derecho nacional y sean colectivamente responsables de dicha opinión, la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente a la posición comercial de la empresa, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y del impacto de su actividad.

4. Las empresas comunicarán la información a que se refieren los apartados 1 a 3 del presente artículo de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas en virtud del artículo 29 *ter*.
5. La dirección de la empresa informará a los representantes de los trabajadores al nivel adecuado y tratará con ellos la información pertinente y los medios para obtener y comprobar la información sobre sostenibilidad. El dictamen de dichos representantes se comunicará, en su caso, a los órganos de administración, dirección o supervisión pertinentes.
6. No obstante lo dispuesto los apartados 2 a 4 del presente artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 9 y 10 del presente artículo, las pequeñas y medianas empresas a que se refiere el apartado 1 del presente artículo, las entidades pequeñas y no complejas definidas en el artículo 4, apartado 1, punto 145, del Reglamento (UE) n.º 575/2013, las empresas de seguros cautivas tal como se definen en el artículo 13, punto 2, de la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo



(***), y las empresas de reaseguros cautivas tal como se definen en el artículo 13, punto 5, de dicha Directiva podrán limitar la presentación de información sobre sostenibilidad a la siguiente información:

- a) una breve descripción del modelo de negocio y la estrategia de la empresa;
- b) una descripción de las políticas de la empresa en relación con las cuestiones de sostenibilidad;
- c) los principales efectos negativos reales o potenciales de la empresa sobre las cuestiones de sostenibilidad, y cualesquiera medidas adoptadas para detectar, vigilar, prevenir, mitigar o subsanar dichos efectos negativos reales o potenciales;
- d) los principales riesgos para la empresa relacionados con las cuestiones de sostenibilidad, y la forma en que la empresa gestiona dichos riesgos;
- e) los indicadores clave necesarios para la divulgación de la información a que se refieren las letras a) a d).

Las pequeñas y medianas empresas, las entidades pequeñas y no complejas y las empresas de seguros y de reaseguros cautivas que se acojan a la excepción a que se refiere el párrafo primero presentarán información de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad aplicables a las pequeñas y medianas empresas a que se refiere el artículo 29 *quater*.

7. Para los ejercicios que comiencen antes del 1 de enero de 2028, no obstante lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, las pequeñas y medianas empresas que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), podrán decidir no incluir en su informe de gestión la información a que se refiere el apartado 1 del presente artículo. No obstante, en tales casos, la empresa indicará brevemente en su informe de gestión por qué no se presentó la información sobre sostenibilidad.
8. Se considerará que las empresas que satisfagan los requisitos establecidos en los apartados 1 a 4 del presente artículo y las empresas que se acojan a la excepción prevista en el apartado 6 del presente artículo han cumplido el requisito establecido en el artículo 19, apartado 1, párrafo tercero.
9. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo segundo del presente apartado, una empresa que sea una empresa filial estará exenta de las obligaciones establecidas en los apartados 1 a 4 del presente artículo (en lo sucesivo, "empresa filial exenta") cuando dicha empresa y sus empresas filiales estén incluidas en el informe de gestión consolidado de una sociedad matriz, elaborado de conformidad con los artículos 29 y 29 bis. Una empresa que sea una filial de una sociedad matriz que esté establecida en un tercer país también estará exenta de las obligaciones establecidas en los apartados 1 a 4 del presente artículo cuando dicha sociedad y sus empresas filiales estén incluidas en la información consolidada sobre sostenibilidad de dicha sociedad matriz que esté establecida en un tercer país y cuando dicha información consolidada sobre sostenibilidad se elabore de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas con arreglo al artículo 29 *ter* o de manera equivalente a dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad, según se determine de conformidad con un acto de ejecución sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptada en virtud del artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (****).

La exención prevista en el párrafo primero estará sujeta a las siguientes condiciones:

- a) que el informe de gestión de la empresa filial exenta contenga toda la información siguiente:
 - i) la denominación y el domicilio social de la sociedad matriz que presente información a nivel de grupo de conformidad con el presente artículo, o de manera equivalente a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas en virtud del artículo 29 *ter* de la presente Directiva, según se determine de conformidad con un acto de ejecución sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptada en virtud del artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE,
 - ii) los enlaces web al informe de gestión consolidado de la sociedad matriz o, en su caso, a la información consolidada sobre sostenibilidad de la sociedad matriz a que se refiere el párrafo primero del presente apartado, y al dictamen de verificación a que se refiere el



artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a bis), de la presente Directiva o al dictamen de verificación a que se refiere la letra b) de dicho párrafo,

- iii) la información de que la empresa está exenta de las obligaciones establecidas en los apartados 1 a 4 del presente artículo;
- b) si la sociedad matriz está establecida en un tercer país, que su información consolidada sobre sostenibilidad y el dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, emitido por una o varias personas o empresas autorizadas para emitir un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad con arreglo al Derecho por el que se rija dicha sociedad matriz, se haya publicado de conformidad con el artículo 30 de la presente Directiva y con el Derecho del Estado miembro por el que se rija la empresa filial exenta;
- c) si la sociedad matriz está establecida en un tercer país, que la información a que se refiere el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo (****), relativa a las actividades realizadas por la empresa filial exenta establecida en la Unión y sus empresas filiales, se incluya en el informe de gestión de la sociedad filial exenta, o en la información consolidada sobre sostenibilidad elaborada por la sociedad matriz establecida en un tercer país.

El Estado miembro por cuyo Derecho nacional se rija la empresa filial exenta podrá exigir que el informe de gestión consolidado o, en su caso, el informe de sostenibilidad consolidado de la sociedad matriz se publique en una lengua que acepte dicho Estado miembro, y que se aporte toda traducción necesaria a esa lengua. Toda traducción que no haya sido certificada incluirá una declaración a tal efecto.

Las empresas que estén exentas de elaborar un informe de gestión de conformidad con el artículo 37 no estarán obligadas a facilitar la información a que se refiere el párrafo segundo, letra a), incisos i) a iii), del presente apartado, siempre que dichas empresas publiquen el informe de gestión consolidado de conformidad con el artículo 37.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo primero del presente apartado, y cuando sea de aplicación el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 575/2013, las entidades de crédito a que se refiere el artículo 1, apartado 3, párrafo primero, letra b), de la presente Directiva, que estén afiliadas de forma permanente a un organismo central que las supervise en las condiciones establecidas en artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 575/2013 serán tratadas como empresas filiales de dicho organismo central.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo primero del presente apartado, las empresas de seguros a que se refiere el artículo 1, apartado 3, párrafo primero, letra a), de la presente Directiva que formen parte de un grupo, por razón de los vínculos financieros a que se refiere el artículo 212, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2009/138/CE, y que estén sujetas a la supervisión de grupo de conformidad con el artículo 213, apartado 2, letras a) a c), de dicha Directiva serán tratadas como empresas filiales de la sociedad matriz de ese grupo.

10. La exención establecida en el apartado 9 se aplicará también a las entidades de interés público sujetas a los requisitos del presente artículo, con excepción de las grandes empresas que sean entidades de interés público definidas en el artículo 2, punto 1, letra a), de la presente Directiva.

(*) Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n.º 401/2009 y (UE) 2018/1999 ("Legislación europea sobre el clima") (DO L 243 de 9.7.2021, p. 1).

(**) Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, por la que se modifican el Reglamento (UE) n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas (DO L 322 de 16.12.2022, p. 15).

(***) Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio (Solvencia II) (DO L 335 de 17.12.2009, p. 1).

(****) Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado, por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE (DO L 390 de 31.12.2004, p. 38).

(*****) Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2020, relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088 (DO L 198 de 22.6.2020, p. 13).».

- 5) El artículo 20, apartado 1, se modifica como sigue:
- a) la letra g) se sustituye por el texto siguiente:
 - «g) una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con los órganos de administración, dirección y supervisión de la empresa por lo que respecta al género y otras cuestiones como la edad, las discapacidades o la formación y experiencia profesionales, los objetivos de esa política de diversidad, la forma en que se ha aplicado y los resultados en el período de referencia. En caso de no aplicarse una política de ese tipo, la declaración deberá ofrecer una explicación al respecto.»;
 - b) se añade el párrafo siguiente:
 - «Se considerará que las empresas que están sujetas al artículo 19 *bis* han cumplido la obligación establecida en el párrafo primero, letra g), del presente apartado cuando incluyan la información requerida con arreglo a dicha letra dentro de la información sobre sostenibilidad que presenten e incluyan una referencia al respecto en la declaración sobre gobernanza empresarial.».
- 6) El artículo 23 se modifica como sigue:
- a) en el apartado 4, la letra b) se sustituye por el texto siguiente:
 - «b) los estados financieros consolidados a que se refiere la letra a), así como el informe de gestión consolidado del grupo mayor de empresas, han sido elaborados por la sociedad matriz del grupo, con arreglo al Derecho del Estado miembro por el que se rija, de conformidad con la presente Directiva, con excepción de los requisitos establecidos en el artículo 29 *bis*, o con las normas internacionales de contabilidad adoptadas conforme al Reglamento (CE) n.º 1606/2002;»;
 - b) en el apartado 8, letra b), el inciso i) se sustituye por el texto siguiente:
 - «i) de conformidad con la presente Directiva, con excepción de los requisitos establecidos en el artículo 29 *bis*,»;
 - c) en el apartado 8, letra b), el inciso iii) se sustituye por el texto siguiente:
 - «iii) de manera equivalente a unos estados financieros consolidados y unos informes de gestión consolidados elaborados de conformidad con la presente Directiva, con excepción de los requisitos establecidos en el artículo 29 *bis*, o».
- 7) El artículo 29 *bis* se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 29 *bis*

Presentación de información consolidada sobre sostenibilidad

1. Las sociedades matrices de un grupo grande en el sentido del artículo 3, apartado 7, incluirán en el informe de gestión consolidado la información necesaria para comprender el impacto del grupo en las cuestiones de sostenibilidad, así como la información necesaria para comprender cómo afectan las cuestiones de sostenibilidad a la evolución, los resultados y la situación del grupo.

La información a que se refiere el párrafo primero deberá poder identificarse claramente en el informe de gestión consolidado mediante una sección específica de dicho informe.

2. La información a que se refiere el apartado 1 incluirá:
 - a) una breve descripción del modelo de negocio y la estrategia del grupo, que indique:
 - i) la resiliencia del modelo de negocio y la estrategia del grupo frente a los riesgos relacionados con las cuestiones de sostenibilidad,
 - ii) las oportunidades para el grupo derivadas de las cuestiones de sostenibilidad,



- iii) los planes del grupo, incluidas las medidas de aplicación y los planes financieros y de inversión correspondientes, para garantizar que su modelo de negocio y su estrategia sean compatibles con la transición hacia una economía sostenible y con la limitación del calentamiento global a 1,5 °C, en consonancia con el Acuerdo de París y el objetivo de lograr la neutralidad climática de aquí a 2050, tal como se establece en el Reglamento (UE) 2021/1119, y, en su caso, la exposición a las actividades del grupo relacionadas con el carbón, el petróleo y el gas,
 - iv) la forma en que el modelo de negocio y la estrategia del grupo tienen en cuenta los intereses de las partes interesadas del grupo y el impacto del grupo en las cuestiones de sostenibilidad,
 - v) el modo en que se ha aplicado la estrategia del grupo en relación con las cuestiones de sostenibilidad;
- b) una descripción de los objetivos con horizonte temporal relativos a las cuestiones de sostenibilidad que haya fijado el grupo, entre ellos, en su caso, los objetivos absolutos de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero para, como mínimo, 2030 y 2050, una descripción de los avances realizados por el grupo en la consecución de dichos objetivos, y una declaración de si los objetivos relativos a los factores medioambientales se basan en pruebas científicas concluyentes;
 - c) una descripción de la función de los órganos de administración, dirección y supervisión en lo que respecta a las cuestiones de sostenibilidad, y de sus conocimientos especializados y capacidades en relación con el desempeño de dicha función, o del acceso de dichos órganos a esos conocimientos y capacidades;
 - d) una descripción de las políticas del grupo en relación con las cuestiones de sostenibilidad;
 - e) información sobre la existencia de sistemas de incentivos ligados a cuestiones de sostenibilidad y ofrecidos a los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión;
 - f) una descripción de:
 - i) el procedimiento de diligencia debida aplicado por el grupo en relación con las cuestiones de sostenibilidad, y, en su caso, en consonancia con los requisitos de la Unión de que las empresas lleven a cabo un proceso de diligencia debida,
 - ii) los principales efectos negativos reales o potenciales relacionados con las propias actividades del grupo y con su cadena de valor, incluidos sus productos y servicios, sus relaciones comerciales y su cadena de suministro, las medidas adoptadas para detectar y vigilar dichos efectos y otros efectos negativos que se exija a la sociedad matriz detectar con arreglo a otros requisitos de la Unión de llevar a cabo un procedimiento de diligencia debida,
 - iii) cualesquiera medidas adoptadas por el grupo para prevenir, mitigar, subsanar o poner fin a los efectos negativos reales o potenciales, y el resultado de dichas medidas;
 - g) una descripción de los principales riesgos para el grupo relacionados con las cuestiones de sostenibilidad, incluidas las principales dependencias del grupo en relación con dichas cuestiones, y la forma en que el grupo gestiona dichos riesgos;
 - h) los indicadores pertinentes para la información a que se refieren las letras a) a g).

Las sociedades matrices comunicarán el proceso llevado a cabo para determinar la información que hayan incluido en el informe de gestión consolidado de conformidad con el apartado 1 del presente artículo. La información enumerada en el párrafo primero del presente apartado incluirá información relativa a horizontes temporales a corto, medio y largo plazo, según corresponda.

3. En su caso, la información a que se refieren los apartados 1 y 2 contendrá datos sobre las propias actividades del grupo y sobre su cadena de valor, incluidos sus productos y servicios, sus relaciones comerciales y su cadena de suministro.





Durante los tres primeros años de aplicación de las medidas que han de adoptar los Estados miembros de conformidad con el artículo 5, apartado 2, de la Directiva (UE) 2022/2464, y en caso de que no disponga de toda la información necesaria sobre su cadena de valor, la sociedad matriz explicará los esfuerzos realizados para obtener la información necesaria sobre su cadena de valor, las razones por las que no se pudo obtener toda la información necesaria y sus planes para obtener toda la información necesaria en el futuro.

En su caso, la información a que se refieren los apartados 1 y 2 también incluirá referencias, con explicaciones adicionales, a otros datos recogidos en el informe de gestión consolidado de conformidad con el artículo 29 de la presente Directiva y a los importes consignados en los estados financieros consolidados.

Los Estados miembros podrán permitir que, en casos excepcionales, se omita la información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión, que actúen dentro de los límites de las competencias que les confiera el Derecho nacional y sean colectivamente responsables de dicha opinión, la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente a la posición comercial del grupo, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación del grupo, y del impacto de su actividad.

4. Cuando la empresa que presente información detecte diferencias significativas entre los riesgos o efectos del grupo y los riesgos o efectos de una o varias de sus empresas filiales, la empresa facilitará una explicación adecuada, según proceda, de los riesgos y los efectos de la empresa o empresas filiales de que se trate.

Las empresas indicarán qué empresas filiales incluidas en la consolidación están exentas de presentar información anual o consolidada sobre sostenibilidad con arreglo al artículo 19 *bis*, apartado 9, o al artículo 29 *bis*, apartado 8, respectivamente.

5. Las sociedades matrices comunicarán la información a que se refieren los apartados 1 a 3 del presente artículo de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas con arreglo al artículo 29 *ter*.
6. La dirección de la sociedad matriz informará a los representantes de los trabajadores al nivel adecuado y tratará con ellos la información pertinente y los medios para obtener y comprobar la información sobre sostenibilidad. El dictamen de los representantes de los trabajadores se comunicará, en su caso, a los órganos de administración, dirección o supervisión pertinentes.
7. Se considerará que las sociedades matrices que satisfagan los requisitos establecidos en los apartados 1 a 5 del presente artículo han cumplido los requisitos establecidos en el artículo 19, apartado 1, párrafo tercero, y el artículo 19 *bis*.
8. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el presente apartado, una sociedad matriz que sea una empresa filial estará exenta de las obligaciones establecidas en los apartados 1 a 5 del presente artículo (en lo sucesivo, "sociedad matriz exenta") cuando dicha sociedad matriz y sus empresas filiales estén incluidas en el informe de gestión consolidado de otra empresa, elaborado de conformidad con el artículo 29 y con el presente artículo. Una sociedad matriz que sea una empresa filial de una sociedad matriz que esté establecida en un tercer país también estará exenta de las obligaciones establecidas en los apartados 1 a 5 del presente artículo cuando dicha sociedad matriz y sus empresas filiales estén incluidas en la información consolidada sobre sostenibilidad de dicha sociedad matriz que esté establecida en un tercer país y cuando dicha información consolidada sobre sostenibilidad se elabore de conformidad con las normas de información sobre sostenibilidad adoptadas con arreglo al artículo 29 *ter* o de manera equivalente a dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad, tal como se determine de conformidad con un acto de ejecución sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptada en virtud del artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE.

La exención prevista en el párrafo primero estará sujeta a las siguientes condiciones:

- a) que el informe de gestión de la sociedad matriz exenta contenga toda la información siguiente:



- i) la denominación y el domicilio social de la sociedad matriz que presente información a nivel de grupo de conformidad con el presente artículo, o de manera equivalente a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas en virtud del artículo 29 *ter* de la presente Directiva, según se determine de conformidad con acto de ejecución sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptada en virtud del artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE,
 - ii) los enlaces web al informe de gestión consolidado de la sociedad matriz o, en su caso, a la información consolidada sobre sostenibilidad de la sociedad matriz a que se refiere el párrafo primero del presente apartado, y al dictamen de verificación a que se refiere el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), de la presente Directiva o al dictamen de verificación a que se refiere la letra b) del presente párrafo,
 - iii) la información de que la sociedad matriz está exenta de las obligaciones establecidas en los apartados 1 a 5 del presente artículo;
- b) si la sociedad matriz está establecida en un tercer país, que su información consolidada sobre sostenibilidad y el dictamen de verificación, emitido por una o varias personas o empresas autorizadas para emitir un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad con arreglo al Derecho nacional por el que se rige la sociedad matriz, se publique de conformidad con el artículo 30 y con el Derecho del Estado miembro por el que se rija la sociedad matriz exenta;
- c) si la sociedad matriz está establecida en un tercer país, que la información a que se refiere el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852, relativa a las actividades realizadas por la empresa filial establecida en la Unión y exenta de presentar información sobre sostenibilidad sobre la base del artículo 19 *bis*, apartado 9, de la presente Directiva, se incluya en el informe de gestión de la sociedad matriz exenta, o en la información consolidada sobre sostenibilidad presentada por la sociedad matriz establecida en un tercer país.

El Estado miembro por cuyo Derecho se rija la sociedad matriz exenta podrá exigir que el informe de gestión consolidado o, en su caso, la información consolidada sobre sostenibilidad de la sociedad matriz se publique en una lengua que acepte dicho Estado miembro, y que se aporte toda traducción necesaria a esa lengua. Toda traducción que no haya sido certificada incluirá una declaración a tal efecto.

Las sociedades matrices que estén exentas de elaborar un informe de gestión con arreglo al artículo 37 no estarán obligadas a facilitar la información a que se refiere el párrafo segundo, letra a), incisos i) a iii), del presente apartado, siempre que dichas sociedades publiquen el informe de gestión consolidado de conformidad con el artículo 37.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo primero del presente apartado, y cuando sea de aplicación el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 575/2013, las entidades de crédito a que se refiere el artículo 1, apartado 3, párrafo primero, letra b), de la presente Directiva que estén afiliadas de forma permanente a un organismo central que las supervise en las condiciones establecidas en artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 575/2013 serán tratadas como empresas filiales de dicho organismo central.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo primero del presente apartado, las empresas de seguros a que se refiere el artículo 1, apartado 3, párrafo primero, letra a), de la presente Directiva que formen parte de un grupo, por razón de los vínculos financieros a que se refiere el artículo 212, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2009/138/CE, y que estén sujetas a la supervisión de grupo de conformidad con el artículo 213, apartado 2, letras a) a c), de dicha Directiva serán tratadas como empresas filiales de la sociedad matriz de ese grupo.

9. La exención establecida en el apartado 8 se aplicará también a las entidades de interés público sujetas a los requisitos del presente artículo, con excepción de las grandes empresas que sean entidades de interés público definidas en el artículo 2, punto 1, letra a), de la presente Directiva.».

- 8) Se inserta el capítulo siguiente:

«CAPÍTULO 6 BIS

NORMAS DE PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD*Artículo 29 ter***Normas de presentación de información sobre sostenibilidad**

1. La Comisión adoptará actos delegados con arreglo al artículo 49 por los que se complete la presente Directiva con el fin de establecer normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad especificarán la información que las empresas deban presentar de conformidad con los artículos 19 *bis* y 29 *bis* y, en su caso, la estructura que se haya de seguir al presentarla.

En los actos delegados a que se refiere el párrafo primero del presente apartado, la Comisión especificará, a más tardar el 30 de junio de 2023, la información que las empresas deban presentar de conformidad con el artículo 19 *bis*, apartados 1 y 2, y, en su caso, el artículo 29 *bis*, apartados 1 y 2, y que deberá incluir, al menos, la información que necesiten los participantes en los mercados financieros sujetos a las obligaciones de divulgación de información del Reglamento (UE) 2019/2088 para cumplir dichas obligaciones.

En los actos delegados a que se refiere el párrafo primero, la Comisión especificará, a más tardar el 30 de junio de 2024, lo siguiente:

- i) la información complementaria que las empresas deban presentar con respecto a las cuestiones de sostenibilidad y los ámbitos de presentación de información enumerados en el artículo 19 *bis*, apartado 2, cuando sea necesario,
- ii) la información que las empresas deban presentar que sea específica del sector en el que operan.

Los requisitos de presentación de información establecidos en los actos delegados a que se refiere el párrafo primero no entrarán en vigor antes del plazo de cuatro meses a partir de su adopción por la Comisión.

Al adoptar los actos delegados que especifiquen la información requerida en el párrafo tercero, inciso ii), la Comisión prestará especial atención a la magnitud de los riesgos y repercusiones relacionados con cuestiones de sostenibilidad en cada sector, teniendo en cuenta que los riesgos y repercusiones son mayores en algunos sectores que en otros.

La Comisión revisará, al menos cada tres años a partir de su fecha de aplicación, los actos delegados adoptados en virtud del presente artículo, tomando en consideración el asesoramiento técnico del Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG), y, en caso necesario, modificará dichos actos delegados para tener en cuenta la evolución que se haya producido, incluida la evolución de las normas internacionales.

Al menos una vez al año, la Comisión consultará al Parlamento Europeo y consultará conjuntamente al Grupo de Expertos de los Estados miembros en materia de Finanzas Sostenibles a que se refiere el artículo 24 del Reglamento (UE) 2020/852 y al Comité de Reglamentación Contable a que se refiere el artículo 6 del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 sobre el programa de trabajo del EFRAG en lo que respecta al desarrollo de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad.

2. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad garantizarán la calidad de la información comunicada, exigiendo que sea comprensible, pertinente, verificable, comparable y expuesta de manera fiel. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad evitarán imponer una carga administrativa desproporcionada a las empresas, en particular teniendo en cuenta, en la medida de lo posible, el trabajo de las iniciativas mundiales de normalización de la presentación de información sobre sostenibilidad, tal como se exige en el apartado 5, letra a).

Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad, teniendo en cuenta el objeto de cada norma concreta de presentación de dicha información, deberán:



- a) especificar la información que las empresas deban divulgar sobre los siguientes factores medioambientales:
 - i) la mitigación del cambio climático, también en lo que respecta a las emisiones de gases de efecto invernadero de alcance 1, alcance 2 y, en su caso, alcance 3,
 - ii) la adaptación al cambio climático,
 - iii) las aguas y los recursos marinos,
 - iv) el uso de los recursos y la economía circular,
 - v) la contaminación,
 - vi) la biodiversidad y los ecosistemas;
 - b) especificar la información que las empresas deban divulgar sobre los siguientes factores sociales y de derechos humanos:
 - i) la igualdad de trato y de oportunidades para todos, incluida la igualdad de género y la igualdad de retribución por un trabajo de igual valor, la formación y el desarrollo de capacidades, el empleo y la inclusión de personas con discapacidad, las medidas contra la violencia y el acoso en el lugar de trabajo, y la diversidad,
 - ii) las condiciones de trabajo, incluido el empleo seguro, el tiempo de trabajo, la adecuación de los salarios, el diálogo social, la libertad de asociación, la existencia de comités de empresa, la negociación colectiva, incluida la proporción de trabajadores cubiertos por convenios colectivos, los derechos de información, consulta y participación de los trabajadores, la conciliación de la vida privada y la vida laboral, y la salud y la seguridad,
 - iii) el respeto de los derechos humanos, las libertades fundamentales, los principios democráticos y las normas establecidas en la Carta Internacional de Derechos Humanos y otros convenios fundamentales de las Naciones Unidas sobre derechos humanos, como la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, la Declaración de las Naciones Unidas sobre los derechos de los pueblos indígenas, la Declaración de la Organización Internacional del Trabajo relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo y los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, la Carta Social Europea y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea;
 - c) especificar la información que las empresas deban divulgar sobre los siguientes factores de gobernanza:
 - i) la función de los órganos de administración, dirección y supervisión en lo que respecta a las cuestiones de sostenibilidad, y su composición, así como sus conocimientos especializados y capacidades en relación con el desempeño de dicha función, o del acceso de dichos órganos a esos conocimientos y capacidades,
 - ii) las principales características de los sistemas internos de control y de gestión de riesgos de la empresa en relación con el proceso de presentación de información sobre sostenibilidad y de toma de decisiones,
 - iii) la ética y cultura empresariales, incluida la lucha contra la corrupción y el soborno, la protección de los denunciantes de irregularidades y el bienestar animal,
 - iv) las actividades y compromisos de la empresa relacionados con ejercer influencia política, incluidas sus actividades de presión,
 - v) la gestión y la calidad de las relaciones con los clientes, proveedores y comunidades afectadas por las actividades de la empresa, incluidas las prácticas de pago, especialmente en lo que se refiere a la morosidad frente a las pequeñas y medianas empresas.
3. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad especificarán la información prospectiva, retrospectiva, cualitativa y cuantitativa, según proceda, que deben presentar las empresas.



4. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad tendrán en cuenta las dificultades que las empresas pueden encontrar a la hora de recabar información de todos los agentes que forman su cadena de valor, especialmente de los proveedores que no estén sujetos a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad establecidos en los artículos 19 *bis* o 29 *bis* y de los proveedores de mercados y economías emergentes. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad especificarán la información relativa a las cadenas de valor que sea proporcionada y pertinente para las capacidades y características de las empresas de las cadenas de valor, y en función de la magnitud y complejidad de sus actividades, especialmente de las que no estén sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad establecidos en los artículos 19 *bis* o 29 *bis*. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad no exigirán la divulgación de información que obligue a las empresas a obtener información de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas de su cadena de valor que exceda de la información que debe divulgarse con arreglo a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad para las pequeñas y medianas empresas a que se refiere el artículo 29 *quater*.

El párrafo primero se entenderá sin perjuicio de los requisitos de la Unión para que las empresas lleven a cabo un procedimiento de diligencia debida.

5. Al adoptar actos delegados con arreglo al apartado 1, la Comisión tendrá en cuenta, en la medida de lo posible, lo siguiente:
- a) la labor de las iniciativas mundiales de normalización relativas a la presentación de información sobre sostenibilidad, y las normas y marcos existentes para la contabilidad del capital natural y la contabilidad de los gases de efecto invernadero, la conducta empresarial responsable, la responsabilidad social de las empresas y el desarrollo sostenible;
 - b) la información que necesitan los participantes en los mercados financieros con el fin de cumplir con sus obligaciones de divulgación establecidas en el Reglamento (UE) 2019/2088 y en los actos delegados adoptados en virtud de dicho Reglamento;
 - c) los criterios, indicadores y metodologías establecidos en los actos delegados adoptados en virtud del Reglamento (UE) 2020/852, incluidos los criterios técnicos de selección establecidos con arreglo al artículo 10, apartado 3, el artículo 11, apartado 3, el artículo 12, apartado 2, el artículo 13, apartado 2, el artículo 14, apartado 2, y el artículo 15, apartado 2, de dicho Reglamento y los requisitos de información establecidos en el acto delegado adoptado en virtud del artículo 8 del mismo Reglamento;
 - d) los requisitos de divulgación aplicables a los administradores de índices de referencia en la declaración sobre el índice de referencia y en la metodología del índice de referencia y los estándares mínimos aplicables a la elaboración de índices de referencia de transición climática de la UE y de índices de referencia de la UE armonizados con el Acuerdo de París, de conformidad con los Reglamentos Delegados (UE) 2020/1816 ⁽¹⁾*, (UE) 2020/1817 ⁽²⁾* y (UE) 2020/1818 ⁽³⁾* de la Comisión;
 - e) la información que deba divulgarse especificada en los actos delegados adoptados en virtud del artículo 434 *bis* del Reglamento (UE) n.º 575/2013;
 - f) la Recomendación 2013/179/UE de la Comisión ⁽⁴⁾*;
 - g) la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁵⁾*;
 - h) el Reglamento (UE) 2021/1119;
 - i) el Reglamento (CE) n.º 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁶⁾*;
 - j) la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁷⁾*.

Artículo 29 *quater*

Normas de presentación de información sobre sostenibilidad para las pequeñas y medianas empresas

1. A más tardar el 30 de junio de 2024, la Comisión adoptará actos delegados con arreglo al artículo 49 por los que se complete la presente Directiva a fin de establecer normas de presentación de información

sobre sostenibilidad proporcionadas a las capacidades y características de las pequeñas y medianas empresas y a la magnitud y complejidad de sus actividades. Dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad especificarán, para las pequeñas y medianas empresas a que se refiere el artículo 2, punto 1, letra a), la información que deba presentarse de conformidad con el artículo 19 *bis*, apartado 6.

Los requisitos de presentación de información establecidos en los actos delegados a que se refiere el párrafo primero no entrarán en vigor antes del plazo de cuatro meses a partir de su adopción por la Comisión.

2. Las normas de presentación de información sobre sostenibilidad para las pequeñas y medianas empresas tendrán en cuenta los criterios establecidos en el artículo 29 *ter*, apartados 2 a 5. También especificarán, en la medida de lo posible, la estructura que deba utilizarse para presentar dicha información.
3. La Comisión revisará, al menos cada tres años a partir de su fecha de aplicación, los actos delegados adoptados en virtud del presente artículo, tomando en consideración el asesoramiento técnico del EFRAG, y, en caso necesario, modificará dichos actos delegados para tener en cuenta la evolución que se haya producido, incluida la evolución de las normas internacionales.

- (1)* Reglamento Delegado (UE) 2020/1816 de la Comisión, de 17 de julio de 2020, por el que se complementa el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a la explicación incluida en la declaración sobre el índice de referencia del modo en que cada índice de referencia elaborado y publicado refleja los factores ambientales, sociales y de gobernanza (DO L 406 de 3.12.2020, p. 1).
- (2)* Reglamento Delegado (UE) 2020/1817 de la Comisión, de 17 de julio de 2020, por el que se complementa el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere al contenido mínimo de la explicación del modo en que la metodología de los índices de referencia refleja los factores ambientales, sociales y de gobernanza (DO L 406 de 3.12.2020, p. 12).
- (3)* Reglamento Delegado (UE) 2020/1818 de la Comisión, de 17 de julio de 2020, por el que se complementa el Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a los estándares mínimos aplicables a los índices de referencia de transición climática de la UE y los índices de referencia de la UE armonizados con el Acuerdo de París (DO L 406 de 3.12.2020, p. 17).
- (4)* Recomendación 2013/179/UE de la Comisión, de 9 de abril de 2013, sobre el uso de métodos comunes para medir y comunicar el comportamiento ambiental de los productos y las organizaciones a lo largo de su ciclo de vida (DO L 124 de 4.5.2013, p. 1).
- (5)* Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DO L 275 de 25.10.2003, p. 32).
- (6)* Reglamento (CE) n.º 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, relativo a la participación voluntaria de organizaciones en un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS), y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 761/2001 y las Decisiones 2001/681/CE y 2006/193/CE de la Comisión (DO L 342 de 22.12.2009, p. 1).
- (7)* Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión (DO L 305 de 26.11.2019, p. 17).

- 9) Se inserta el capítulo siguiente:

«CAPÍTULO 6 TER

FORMATO ELECTRÓNICO ÚNICO DE PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN

Artículo 29 quinquies

Formato electrónico único de presentación de información

1. Las empresas sujetas a los requisitos del artículo 19 *bis* de la presente Directiva elaborarán su informe de gestión en el formato electrónico de presentación de información que se especifica el artículo 3 del Reglamento Delegado (UE) n.º 2019/815 de la Comisión (*), y marcarán la información sobre sostenibilidad, incluida la información contemplada en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852, en el formato electrónico de presentación de información que se especifica en dicho Reglamento Delegado.
2. Las sociedades matrices sujetas a los requisitos del artículo 29 *bis* elaborarán su informe de gestión consolidado en el formato electrónico de presentación de información que se especifica en el artículo

culo 3 del Reglamento Delegado (UE) n.º 2019/815, y marcarán su información sobre sostenibilidad presentada, incluida la información contemplada en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852, en el formato electrónico de presentación de información que se especifica en dicho Reglamento Delegado.

(*) Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2018, por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de información (DO L 143 de 29.5.2019, p. 1).».

10) En el artículo 30, el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

«1. Los Estados miembros se asegurarán de que las empresas publiquen en un plazo razonable, que no será superior a doce meses a partir de la fecha del balance, los estados financieros anuales y el informe de gestión debidamente aprobados, en su caso en el formato electrónico de presentación de información a que se refiere el artículo 29 *quinquies* de la presente Directiva, así como el dictamen y la declaración emitidos por el auditor legal o la sociedad de auditoría contemplados en el artículo 34 de la presente Directiva, con arreglo a lo dispuesto en la legislación de cada Estado miembro, y de conformidad con el capítulo III del título 1 de la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo (*).

Los Estados miembros podrán exigir a las empresas sujetas a los artículos 19 *bis* y 29 *bis* que pongan el informe de gestión a disposición del público en su sitio web de forma gratuita. Cuando una empresa no disponga de sitio web, los Estados miembros podrán exigirle que proporcione, previa solicitud, una copia escrita de su informe de gestión.

Cuando un prestador independiente de servicios de verificación emita el dictamen a que se refiere el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), dicho dictamen se publicará junto con los documentos a que se refiere el párrafo primero del presente apartado.

No obstante, los Estados miembros podrán eximir a las empresas de la obligación de publicar el informe de gestión cuando sea posible obtener con facilidad una copia completa o parcial de dicho informe, mediante simple solicitud, a un precio que no exceda de su coste administrativo.

La exención prevista en el párrafo cuarto del presente apartado no se aplicará a las empresas sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad establecidos en los artículos 19 *bis* y 29 *bis*.

(*) Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2017, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (DO L 169 de 30.6.2017, p. 46).».

11) En el artículo 33, el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

1. «Los Estados miembros velarán por que los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión de una empresa, actuando dentro de los límites de las competencias que les confiera el Derecho nacional, sean colectivamente responsables de garantizar que los siguientes documentos se elaboren y publiquen de conformidad con los requisitos de la presente Directiva y, en su caso, con las normas internacionales de contabilidad adoptadas con arreglo al Reglamento (CE) n.º 1606/2002, con el Reglamento Delegado (UE) 2019/815, con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad a que se refieren el artículo 29 *ter* o el artículo 29 *quater* de la presente Directiva, y con los requisitos del artículo 29 *quinquies* de la presente Directiva:

- a) los estados financieros anuales, el informe de gestión y la declaración sobre gobernanza empresarial, cuando se faciliten por separado, y
- b) los estados financieros consolidados, los informes de gestión consolidados y la declaración sobre gobernanza empresarial consolidada, cuando se faciliten por separado.».

12) El título del capítulo 8 se sustituye por el texto siguiente:

«Auditoría y verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad».

13) El artículo 34 se modifica como sigue:

a) en el apartado 1, el párrafo segundo se modifica como sigue:

i) en la letra a), el inciso ii) se sustituye por el texto siguiente:

«ii) el informe de gestión se ha elaborado de conformidad con los requisitos jurídicos aplicables, excluidos los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad establecidos en el artículo 19 *bis* de la presente Directiva;»,

ii) se inserta la letra siguiente:

«a bis) en su caso, emitir un dictamen basado en un encargo de verificación limitada en lo que respecta a la conformidad de la presentación de información sobre sostenibilidad con los requisitos de la presente Directiva, que incluya la conformidad de la presentación de información sobre sostenibilidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas con arreglo al artículo 29 *ter* o el artículo 29 *quater*, el proceso llevado a cabo por la empresa para determinar la información presentada con arreglo a dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad, y el cumplimiento del requisito de marcado de la información sobre sostenibilidad de conformidad con el artículo 29 *quinquies*, y en lo que respecta al cumplimiento de los requisitos de información previstos en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852;»;

b) el apartado 3 se sustituye por el texto siguiente:

«3. Los Estados miembros podrán permitir que un auditor legal o una sociedad de auditoría distinto del que o de los que realicen la auditoría legal de los estados financieros emita el dictamen a que se refiere el apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*).»;

c) se añaden los apartados siguientes:

«4. Los Estados miembros podrán permitir que un prestador independiente de servicios de verificación establecido en su territorio emita el dictamen a que se refiere el apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), siempre que dicho prestador independiente de servicios de verificación esté sujeto a requisitos equivalentes a los establecidos en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (*) en lo que respecta a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, tal como se define en el artículo 2, punto 22, de dicha Directiva, en particular los requisitos de:

- a) formación y examen, asegurándose de que los prestadores independientes de servicios de verificación adquieran los conocimientos especializados necesarios relativos a la presentación de información sobre sostenibilidad y la verificación de dicha presentación de información;
- b) formación continua;
- c) sistemas de control de la calidad;
- d) ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional;
- e) designación y cese;
- f) las investigaciones y las sanciones;
- g) la organización del trabajo del prestador independiente de servicios de verificación, en particular en lo que se refiere a la suficiencia de los recursos y el personal y al mantenimiento de los archivos y registros correspondientes a la entidad auditada, y
- h) la notificación de irregularidades.

Los Estados miembros velarán por que, cuando un prestador independiente de servicios de verificación emita el dictamen a que se refiere el apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), dicho dictamen

se elabore de conformidad con lo dispuesto en los artículos 26 *bis*, 27 *bis* y 28 *bis* de la Directiva 2006/43/CE y por que, en su caso, el comité de auditoría o un comité específico, revise y supervise la independencia del prestador independiente de servicios de verificación de conformidad con el artículo 39, apartado 6, letra e), de la Directiva 2006/43/CE.

Los Estados miembros velarán por que los prestadores independientes de servicios de verificación acreditados antes del 1 de enero de 2024 para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 765/2008, no estén sujetos a los requisitos de formación y examen a que se refiere el párrafo primero, letra a), del presente apartado.

Los Estados miembros velarán por que los prestadores independientes de servicios de verificación que el 1 de enero de 2024 estén en proceso de acreditación de conformidad con los requisitos nacionales pertinentes no estén sujetos a los requisitos de formación y examen a que se refiere el párrafo primero, letra a), por lo que respecta a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, siempre que finalicen el proceso a más tardar el 1 de enero de 2026.

Los Estados miembros garantizarán que los prestadores independientes de servicios de verificación a que se refieren los párrafos tercero y cuarto adquieran los conocimientos necesarios sobre información sobre sostenibilidad y verificación de dicha información por medio del requisito de formación continua establecido en el párrafo primero, letra b).

Si un Estado miembro decide permitir, con arreglo al párrafo primero, que un prestador independiente de servicios de verificación emita el dictamen a que se refiere el apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), también permitirá que emita dicho dictamen un auditor legal distinto del que o de los que realicen la auditoría legal de los estados financieros, como se contempla en el apartado 3.

5. A partir del 6 de enero de 2027, un Estado miembro que haya ejercido la opción contemplada en el apartado 4 (en lo sucesivo, "Estado miembro de acogida") permitirá que los prestadores independientes de servicios de verificación establecidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de acogida (en lo sucesivo, "Estado miembro de origen") realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

El Estado miembro de origen será responsable de la supervisión de los prestadores independientes de servicios de verificación establecidos en su territorio, a menos que el Estado miembro de acogida decida supervisar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad realizada por prestadores independientes de servicios de verificación en su territorio.

Si el Estado miembro de acogida decide supervisar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad realizada en su territorio por prestadores independientes de servicios de verificación registrados en otro Estado miembro, el Estado miembro de acogida:

- a) no impondrá a dichos prestadores independientes de servicios de verificación una responsabilidad o requisitos más estrictos que los exigidos para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad por el Derecho nacional para los prestadores independientes de servicios de verificación o los auditores establecidos en dicho Estado miembro de acogida, y
 - b) informará a los demás Estados miembros de su decisión de supervisar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad realizada por prestadores independientes de servicios de verificación establecidos en otros Estados miembros.
6. Los Estados miembros velarán por que, cuando el Derecho de la Unión exija a una empresa que un tercero independiente acreditado verifique elementos de su información sobre sostenibilidad, el informe del tercero independiente acreditado esté disponible bien como anexo del informe de gestión, bien por cualquier otro medio de acceso público.

(*) 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 (DO L 157 de 9.6.2006, p. 87).».

- 14) Se inserta el capítulo siguiente:

«CAPÍTULO 9 BIS

PRESENTACIÓN DE INFORMES RELATIVOS A EMPRESAS DE TERCEROS PAÍSES

Artículo 40 bis

Informes de sostenibilidad relativos a empresas de terceros países

1. Los Estados miembros exigirán que una empresa filial establecida en su territorio cuya sociedad matriz última se rija por el Derecho de un tercer país publique y haga accesible un informe de sostenibilidad que comprenda la información especificada en el artículo 29 *bis*, apartado 2, letra a), incisos iii) a v), letras b) a f) y, en su caso, letra h), a nivel de grupo de dicha sociedad matriz última de un tercer país.

El párrafo primero solo se aplicará a las filiales que sean grandes empresas y a las filiales que sean pequeñas y medianas empresas, a excepción de las microempresas, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a).

Los Estados miembros exigirán que una sucursal situada en su territorio y que sea una sucursal de una empresa que se rija por el Derecho de un tercer país, y que o bien no forme parte de un grupo o pertenezca en última instancia a una empresa constituida de conformidad con el Derecho de un tercer país, publique y haga accesible un informe de sostenibilidad que comprenda la información especificada en el artículo 29 *bis*, apartado 2, letra a), incisos iii) a v), letras b) a f) y, en su caso, letra h), a nivel de grupo o, si esto no procede, a nivel individual de la empresa del tercer país.

La norma a que se refiere el párrafo tercero solo se aplicará a una sucursal cuando la empresa del tercer país no tenga una empresa filial a efectos del párrafo primero y cuando la sucursal haya generado un volumen de negocios neto superior a 40 000 000 EUR en el ejercicio anterior.

Los párrafos primero y tercero solo se aplicarán a las empresas filiales o las sucursales a que se refieren dichos párrafos cuando la empresa de un tercer país, a nivel de su grupo o, si esto no procede, a nivel individual, haya generado en la Unión un volumen de negocios neto superior a 150 000 000 EUR en cada uno de los dos últimos ejercicios consecutivos.

Los Estados miembros podrán exigir a las empresas filiales o a las sucursales a que se refieren los párrafos primero y tercero que les envíen información sobre el volumen de negocios neto generado en su territorio y en la Unión por las empresas de terceros países.

2. Los Estados miembros exigirán que el informe de sostenibilidad comunicado por la empresa filial o la sucursal a que se refiere el apartado 1 se elabore de conformidad con las normas adoptadas en virtud del artículo 40 *ter*.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero del presente apartado, el informe de sostenibilidad a que se refiere el apartado 1 del presente artículo podrá elaborarse de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptadas en virtud del artículo 29 *ter* o de manera equivalente a dichas normas de presentación de información sobre sostenibilidad, según se determine de conformidad con un acto de ejecución sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad adoptado en virtud del artículo 23, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2004/109/CE.

Cuando no se disponga de la información para elaborar el informe de sostenibilidad exigida en el párrafo primero del presente apartado, la empresa filial o la sucursal a que se refiere el apartado 1 solicitará a la empresa del tercer país que les facilite toda la información necesaria para poder cumplir sus obligaciones.

En caso de que no se facilite toda la información requerida, la empresa filial o la sucursal a que se refiere el apartado 1 elaborará, publicará y hará accesible el informe de sostenibilidad mencionado en el apartado 1 que contenga toda la información que obre en su poder, obtenida o adquirida, y emitirá una declaración en la que indique que la empresa del tercer país no ha facilitado la información necesaria.

3. Los Estados miembros exigirán que el informe de sostenibilidad a que se refiere el apartado 1 se publique acompañado de un dictamen de verificación emitido por una o varias personas o empresas autorizadas a emitir un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en virtud del Derecho nacional de la empresa del tercer país o de un Estado miembro.

En caso de que la empresa del tercer país no facilite el dictamen de verificación de conformidad con el párrafo primero, la empresa filial o la sucursal emitirá una declaración en la que indique que la empresa del tercer país no aportó el dictamen de verificación requerido.

4. Los Estados miembros podrán informar anualmente a la Comisión de las empresas filiales o sucursales de empresas de terceros países que hayan cumplido el requisito de publicación establecido en el artículo 40 *quinquies* y de los casos en que se haya publicado un informe pero la empresa filial o la sucursal haya actuado de conformidad con el apartado 2, párrafo cuarto, del presente artículo. La Comisión pondrá a disposición del público en su sitio web una lista de las empresas de terceros países que hayan publicado un informe de sostenibilidad.

Artículo 40 *ter*

Normas de presentación de informes de sostenibilidad de empresas de terceros países

A más tardar el 30 de junio de 2024, la Comisión adoptará un acto delegado con arreglo al artículo 49 por el que se complete la presente Directiva a fin de establecer normas de presentación de información sobre sostenibilidad para empresas de terceros países que especifiquen la información que debe incluirse en los informes de sostenibilidad a que se refiere el artículo 40 *bis*.

Artículo 40 *quater*

Responsabilidad de elaborar, publicar y hacer accesibles los informes de sostenibilidad relativos a empresas de terceros países

Los Estados miembros dispondrán que las sucursales de empresas de terceros países sean responsables de garantizar, en la medida de sus conocimientos y capacidad, que su informe de sostenibilidad se elabore de conformidad con el artículo 40 *bis*, y que dicho informe se publique y se haga accesible de conformidad con el artículo 40 *quinquies*.

Los Estados miembros dispondrán que los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión de las empresas filiales a que se refiere el artículo 40 *bis* tengan la responsabilidad colectiva de garantizar, en la medida de sus conocimientos y capacidad, que su informe de sostenibilidad se elabore de conformidad con el artículo 40 *bis*, y que dicho informe se publique y se haga accesible de conformidad con el artículo 40 *quinquies*.

Artículo 40 *quinquies*

Publicación

1. Las empresas filiales y las sucursales a que se refiere el artículo 40 *bis*, apartado 1, de la presente Directiva publicarán su informe de sostenibilidad, junto con el dictamen de verificación y, en su caso, la declaración mencionada en el artículo 40 *bis*, apartado 2, párrafo cuarto, de la presente Directiva, en un plazo de doce meses a partir de la fecha del balance del ejercicio para el que se elabore el informe, según lo previsto por cada Estado miembro, de conformidad con los artículos 14 a 28 de la Directiva (UE) 2017/1132 y, en su caso, de conformidad con el artículo 36 de dicha Directiva.
2. Cuando el informe de sostenibilidad, junto con el dictamen de verificación y, en su caso, con la declaración publicados de conformidad con el apartado 1 del presente artículo, no se pongan gratuitamente a disposición del público en el sitio web del registro a que se refiere el artículo 16 de la Directiva (UE) 2017/1132, los Estados miembros velarán por que el informe de sostenibilidad, junto con el dictamen de verificación y, en su caso, con la declaración publicados por las empresas de conformidad con el apartado 1 del presente artículo se pongan a disposición del público en al menos una de las lenguas oficiales de la Unión de forma gratuita a más tardar doce meses a partir de la fecha del balance del ejercicio para el que se elabore el informe en el sitio web de la empresa filial o la sucursal a que se refiere el artículo 40 *bis*, apartado 1, de la presente Directiva.».

- 15) El título del capítulo 11 se sustituye por el texto siguiente:

«CAPÍTULO 11

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES».

- 16) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 48 decies

Disposiciones transitorias

1. Hasta el 6 de enero de 2030, los Estados miembros permitirán que una empresa filial en la Unión que esté sujeta al artículo 19 *bis* o al artículo 29 *bis* y cuya sociedad matriz no se rija por el Derecho de un Estado miembro presente información consolidada sobre sostenibilidad, de conformidad con los requisitos del artículo 29 *bis*, que incluya a todas las empresas filiales en la Unión de dicha sociedad matriz que estén sujetas al artículo 19 *bis* o al artículo 29 *bis*.

Hasta el 6 de enero de 2030, los Estados miembros permitirán que la información consolidada sobre sostenibilidad a que se refiere el párrafo primero del presente apartado incluya la información establecida en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852, que comprenderá las actividades realizadas por todas las empresas filiales en la Unión de la sociedad matriz a que se refiere el párrafo primero del presente apartado que estén sujetas al artículo 19 *bis* o al artículo 29 *bis* de la presente Directiva.

2. La empresa filial en la Unión a que se refiere el apartado 1 será una de las empresas filiales del grupo en la Unión que haya generado el mayor volumen de negocios en la Unión en al menos uno de los cinco ejercicios anteriores, en su caso de manera consolidada.
3. La información consolidada sobre sostenibilidad a que se refiere el apartado 1 del presente artículo se publicará de conformidad con el artículo 30.
4. A efectos de la exención establecida en el artículo 19 *bis*, apartado 9, y el artículo 29 *bis*, apartado 8, la presentación de información de conformidad con el apartado 1 del presente artículo se considerará realizada por una sociedad matriz a nivel de grupo con respecto a las empresas incluidas en la consolidación. Se considerará que la presentación de información de conformidad con el apartado 1 del presente artículo, párrafo segundo, cumple los requisitos contemplados en el artículo 19 *bis*, apartado 9, párrafo segundo, letra c), y el artículo 29 *bis*, apartado 8, párrafo segundo, letra c), respectivamente.».

- 17) El artículo 49 se modifica como sigue:

- a) los apartados 2 y 3 se sustituyen por el texto siguiente:

«2. Los poderes para adoptar actos delegados mencionados en el artículo 1, apartado 2, el artículo 3, apartado 13, el artículo 29 *ter*, el artículo 29 *quater*, el artículo 40 *ter* y el artículo 46, apartado 2, se otorgan a la Comisión por un período de cinco años a partir del 5 de enero de 2023. La Comisión elaborará un informe sobre la delegación de poderes a más tardar nueve meses antes de que finalice el período de cinco años. La delegación de poderes se prorrogará tácitamente por períodos de idéntica duración, excepto si el Parlamento Europeo o el Consejo se oponen a dicha prórroga a más tardar tres meses antes del final de cada período.

3. La delegación de poderes mencionada en el artículo 1, apartado 2, el artículo 3, apartado 13, el artículo 29 *ter*, el artículo 29 *quater*, el artículo 40 *ter* y el artículo 46, apartado 2, podrá ser revocada en cualquier momento por el Parlamento Europeo o por el Consejo. La decisión de revocación pondrá término a la delegación de los poderes que en ella se especifiquen. La decisión surtirá efecto el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* o en una fecha posterior indicada en ella. No afectará a la validez de los actos delegados que ya estén en vigor.»;

- b) se inserta el apartado siguiente:

«3 *bis*. Al adoptar actos delegados con arreglo a los artículos 29 *ter* y 29 *quater*, la Comisión tomará en consideración el asesoramiento técnico del EFRAG, siempre que:



- a) dicho asesoramiento se haya elaborado siguiendo el procedimiento debido, con la supervisión pública y transparencia apropiadas, con los conocimientos especializados y la participación equilibrada de las partes interesadas pertinentes y con financiación pública suficiente para garantizar su independencia, y sobre la base de un programa de trabajo sobre el que se haya consultado a la Comisión;
- b) dicho asesoramiento vaya acompañado de análisis de costes y beneficios que incluyan análisis de las repercusiones del asesoramiento técnico sobre las cuestiones de sostenibilidad;
- c) dicho asesoramiento vaya acompañado de una explicación sobre la forma en que se han tenido en cuenta los elementos enumerados en el artículo 29 *ter*, apartado 5;
- d) la participación en los trabajos del EFRAG a nivel técnico se base en los conocimientos especializados en información sobre sostenibilidad y no esté supeditada a una contribución financiera.

Las letras a) y d) se entenderán sin perjuicio de la participación de organismos públicos y organizaciones nacionales de normalización en los trabajos técnicos del EFRAG.

Los documentos de acompañamiento del asesoramiento técnico del EFRAG se presentarán junto con dicho asesoramiento técnico.

La Comisión consultará conjuntamente al Grupo de Expertos de los Estados miembros en Materia de Finanzas Sostenibles a que se refiere el artículo 24 del Reglamento (UE) 2020/852 y al Comité de Reglamentación Contable a que se refiere el artículo 6 del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 sobre el proyecto de actos delegados antes de su adopción, tal como se contempla en los artículos 29 *ter* y 29 *quater* de la presente Directiva.

La Comisión solicitará el dictamen de la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM), la Autoridad Bancaria Europea (ABE) y la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación (AESPJ) sobre el asesoramiento técnico del EFRAG, en particular en lo que se refiere a su coherencia con el Reglamento (UE) 2019/2088 y los actos delegados adoptados con arreglo a dicho Reglamento. La AEVM, la ABE y la AESPJ emitirán su dictamen en un plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud de la Comisión.

La Comisión consultará asimismo a la Agencia Europea de Medio Ambiente, a la Agencia de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, al Banco Central Europeo, a la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores y a la Plataforma sobre Finanzas Sostenibles, creada en virtud del artículo 20 del Reglamento (UE) 2020/852, sobre el asesoramiento técnico proporcionado por el EFRAG antes de la adopción de los actos delegados a que se refieren los artículos 29 *ter* y 29 *quater* de la presente Directiva. En caso de que cualquiera de estos organismos decida presentar un dictamen, lo hará en el plazo de dos meses a partir de la fecha en que haya sido consultado por la Comisión.»;

- c) el apartado 5 se sustituye por el texto siguiente:

«5. Los actos delegados adoptados en virtud del artículo 1, apartado 2, el artículo 3, apartado 13, el artículo 29 *ter*, el artículo 29 *quater*, el artículo 40 *ter* y el artículo 46, apartado 2, entrarán en vigor únicamente si, en un plazo de dos meses a partir de su notificación al Parlamento Europeo y al Consejo, ninguna de estas instituciones formula objeciones o si, antes del vencimiento de dicho plazo, ambas informan a la Comisión de que no las formularán. El plazo se prorrogará dos meses a iniciativa del Parlamento Europeo o del Consejo.».





Artículo 2

Modificaciones de la Directiva 2004/109/CE

La Directiva 2004/109/CE se modifica como sigue:

- 1) En el artículo 2, apartado 1, se añade la letra siguiente:
 - «r) “presentación de información sobre sostenibilidad”, la presentación de información sobre sostenibilidad tal como se define en el artículo 2, punto 18, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (*).

(*) 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 (DO L 182 de 29.6.2013, p. 19).».

- 2) El artículo 4 se modifica como sigue:
 - a) en el apartado 2, la letra c) se sustituye por el texto siguiente:
 - c) «declaraciones efectuadas por los responsables en el seno del emisor, cuyo nombre y cargo se indicará claramente, a tenor de las cuales, hasta donde alcanzan sus conocimientos, los estados financieros elaborados con arreglo a las normas de contabilidad aplicables ofrecen una imagen fiel de los activos y pasivos, de la situación financiera y de los resultados del emisor y de las empresas comprendidas en la consolidación tomados en su conjunto, y el informe de gestión incluye una exposición fiel de la evolución y los resultados empresariales y de la situación del emisor y de las empresas comprendidas en la consolidación tomados en su conjunto, así como una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a que se enfrentan, y, cuando proceda, se ha elaborado de conformidad con las normas de presentación de información sobre sostenibilidad a que se refiere el artículo 29 *ter* de la Directiva 2013/34/UE y con las especificaciones adoptadas en virtud del artículo 8, apartado 4, del Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo (*).

(*) Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2020, relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088 (DO L 198 de 22.6.2020, p. 13).»;

- b) los apartados 4 y 5 se sustituyen por el texto siguiente:
 - «4. Los estados financieros se auditarán de conformidad con el artículo 34, apartado 1, párrafo primero, y apartado 2, de la Directiva 2013/34/UE.

El auditor legal emitirá el dictamen y la declaración sobre el informe de gestión a que se refieren el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letras a) y b), y apartado 2, de la Directiva 2013/34/UE.

El informe de auditoría a que se refiere el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (*), firmado por la persona o personas responsables de realizar el trabajo establecido en el artículo 34, apartados 1 y 2, de la Directiva 2013/34/UE, se revelará íntegramente al público junto con el informe financiero anual.

En su caso, se aportará un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de conformidad con el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), y apartados 2 a 5, de la Directiva 2013/34/UE.

El informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad contemplado en el artículo 28 *bis* de la Directiva 2006/43/CE se revelará íntegramente al público junto con el informe financiero anual.

5. El informe de gestión se elaborará de conformidad con los artículos 19, 19 *bis* y 20 y el artículo 29 *quinquies*, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE e incluirá las especificaciones adoptadas en virtud del artículo 8, apartado 4, del Reglamento (UE) 2020/852, cuando sea elaborado por las empresas a que se refieren dichas disposiciones.

Cuando el emisor esté obligado a elaborar cuentas consolidadas, el informe de gestión consolidado se elaborará de conformidad con los artículos 29 y 29 *bis* y artículo 29 *quinquies*, apartado 2, de la Directiva 2013/34/UE e incluirá las especificaciones adoptadas en virtud del artículo 8, apartado 4, del Reglamento (UE) 2020/852, cuando sea elaborado por las empresas a que se refieren dichas disposiciones.

(*) 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 (DO L 157 de 9.6.2006, p. 87).».

- 3) El artículo 23, apartado 4, se modifica como sigue:

- a) los párrafos tercero y cuarto se sustituyen por el texto siguiente:

«La Comisión, de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 27, apartado 2, de la presente Directiva, adoptará las decisiones necesarias sobre la equivalencia de las normas de contabilidad en las condiciones establecidas en el artículo 30, apartado 3, de la presente Directiva y sobre la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad a que se refiere el artículo 29 *ter* de la Directiva 2013/34/UE que sean utilizadas por emisores de terceros países. En caso de que la Comisión decida que las normas de contabilidad o las normas de presentación de información sobre sostenibilidad de un tercer país no son equivalentes, podrá autorizar a los emisores de que se trate a que continúen utilizando estas normas durante un período transitorio apropiado.

En el contexto del párrafo tercero del presente apartado, la Comisión también adoptará, mediante actos delegados adoptados de conformidad con el artículo 27, apartados 2 *bis*, 2 *ter* y 2 *quater*, y observando las condiciones previstas en los artículos 27 *bis* y 27 *ter*, medidas destinadas a establecer criterios generales de equivalencia en relación con las normas de contabilidad y las normas de presentación de información sobre sostenibilidad pertinentes para los emisores de más de un país.»;

- b) se añade el párrafo siguiente:

«Los criterios que la Comisión emplee para evaluar la equivalencia de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad utilizadas por los emisores de terceros países a que se refiere el párrafo tercero garantizarán al menos lo siguiente:

- a) que las normas de presentación de información sobre sostenibilidad exijan a las empresas divulgar información sobre factores medioambientales, sociales y de gobernanza;
- b) que las normas de presentación de información sobre sostenibilidad exijan a las empresas que divulguen la información necesaria para comprender su impacto en las cuestiones de sostenibilidad, y la información necesaria para comprender cómo afectan las cuestiones de sostenibilidad a su evolución, resultados y situación.».

- 4) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 28 *quinquies*

Directrices de la AEVM

Previa consulta a la Agencia Europea de Medio Ambiente y a la Agencia de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, la AEVM emitirá directrices, de conformidad con el artículo 16 del Reglamento (UE) n.º 1095/2010, sobre la supervisión de la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las autoridades nacionales competentes.».

Artículo 3

Modificaciones de la Directiva 2006/43/CE

La Directiva 2006/43/CE se modifica como sigue:

- 1) El artículo 1 se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 1

Objeto

La presente Directiva establece normas relativas a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas y a la verificación de la presentación de información anual y consolidada sobre sostenibilidad.»

- 2) El artículo 2 se modifica como sigue:

- a) los puntos 2 a 6 se sustituyen por el texto siguiente:

- «2. “auditor legal”: una persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales y, cuando proceda, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad;
3. “sociedad de auditoría”: una persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales y, cuando proceda, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad;
4. “entidad de auditoría de un tercer país”: una entidad, independientemente de su forma jurídica, que realice auditorías de los estados financieros anuales o consolidados o, cuando proceda, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una empresa constituida en un tercer país distinta de una entidad que esté registrada como sociedad de auditoría en cualquier Estado miembro como consecuencia de una autorización de conformidad con el artículo 3;
5. “auditor de un tercer país”: una persona física que realice auditorías de los estados financieros anuales o consolidados o, cuando proceda, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una empresa constituida en un tercer país distinta de una persona que esté registrada como auditor legal en cualquier Estado miembro como consecuencia de una autorización de conformidad con los artículos 3 y 44;
6. “auditor del grupo”: el auditor o auditores legales o la sociedad o sociedades de auditoría que realizan la auditoría legal de las cuentas consolidadas o, cuando proceda, la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad;»;

- b) se inserta el punto siguiente:

«16 bis. “principal socio de sostenibilidad”:

- a) el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría para un encargo de verificación concreto relativo a la información sobre sostenibilidad como principales responsables de realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en nombre de la sociedad de auditoría, o
- b) en el caso de la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad, al menos el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría como principales responsables de realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a nivel del grupo y el auditor o auditores legales designados como principales responsables a nivel de filiales significativas, o
- c) el auditor o auditores legales que firmen el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a contemplado en el artículo 28 bis;»;

- c) se añaden los puntos siguientes:



- «21. “presentación de información sobre sostenibilidad”: presentación de información sobre sostenibilidad tal como se define en el artículo 2, punto 18, de la Directiva 2013/34/UE;
22. “verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad”: la realización de los procedimientos que conducen al dictamen emitido por el auditor legal o la sociedad de auditoría de conformidad con el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), y apartado 2, de la Directiva 2013/34/UE;
23. “prestador independiente de servicios de verificación”: un organismo de evaluación de la conformidad acreditado con arreglo al Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo (*) para la actividad específica de evaluación de la conformidad a que se refiere el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), de la Directiva 2013/34/UE.

(*) Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93 (DO L 218 de 13.8.2008, p. 30).».

3) El artículo 6 se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 6

Formación

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 11, una persona física solo podrá ser autorizada a realizar una auditoría legal una vez que haya alcanzado el grado de acceso a la Universidad o un grado equivalente, realizado posteriormente un curso de instrucción teórica, una formación práctica y aprobado un examen de competencia profesional del nivel de examen final universitario o de un nivel equivalente, organizado o reconocido por el Estado miembro en cuestión.
2. Además de la autorización para realizar auditorías legales prevista en el apartado 1 del presente artículo, una persona física podrá ser autorizada para realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad cuando se cumplan los requisitos específicos adicionales del artículo 7, apartado 2, el artículo 8, apartado 3, el artículo 10, apartado 1, párrafo segundo, y el artículo 14, apartado 2, párrafo cuarto, de la presente Directiva.
3. Las autoridades competentes mencionadas en el artículo 32 cooperarán entre ellas para conseguir una convergencia de los requisitos establecidos en el presente artículo. Al desarrollar dicha cooperación, dichas autoridades competentes tendrán presente la evolución de las actividades y la profesión de auditoría y, en particular, la convergencia que ya ha logrado la profesión. Cooperarán con la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) y con las autoridades competentes mencionadas en el artículo 20 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, en la medida en que esa convergencia se refiera a la auditoría legal y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de entidades de interés público.».

4) El artículo 7 se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 7

Examen de la competencia profesional

1. El examen de competencia profesional mencionado en el artículo 6, garantizará el nivel necesario de conocimientos teóricos de las materias pertinentes para la auditoría legal y la capacidad de aplicar en la práctica dichos conocimientos. Al menos parte de dicho examen deberá ser escrito.
2. Para que el auditor legal también esté autorizado a realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, el examen de competencia profesional mencionado en el artículo 6 garantizará el nivel necesario de conocimientos teóricos de las materias pertinentes para la verifi-

cación de la presentación de información sobre sostenibilidad y la capacidad de aplicar en la práctica dichos conocimientos. Al menos parte de dicho examen deberá ser escrito.».

5) En el artículo 8, se añade el apartado siguiente:

«3. A fin de que el auditor legal también esté autorizado a realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, el examen sobre el conocimiento teórico a que se refiere el apartado 1 también cubrirá al menos los siguientes aspectos:

- a) requisitos jurídicos y normas en relación con la preparación de la información anual y consolidada sobre sostenibilidad;
- b) análisis de sostenibilidad;
- c) procedimientos de diligencia debida aplicados en relación con las cuestiones de sostenibilidad;
- d) requisitos jurídicos y normas de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a que se refiere el artículo 26 *bis*.».

6) En el artículo 10, apartado 1, se añade el párrafo siguiente:

«Para que el auditor legal o la persona en fase de formación también estén autorizados a realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, al menos ocho meses de la formación práctica contemplada en el párrafo primero se dedicarán a formación en verificación de la presentación de información anual y consolidada sobre sostenibilidad o en otros servicios relacionados con la sostenibilidad.».

7) El artículo 12 se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 12

Combinación de formación práctica e instrucción teórica

1. Los Estados miembros podrán establecer que los períodos de instrucción teórica en los temas mencionados en el artículo 8, apartados 1 y 2, contarán como los períodos de actividad profesional mencionados en el artículo 11, a condición de que dicha instrucción sea certificada por un examen reconocido por el Estado miembro. Esta instrucción no durará menos de un año ni podrá reducir el período de actividad profesional en más de cuatro años.
2. El período de actividad profesional y la formación práctica no tendrán una duración inferior a la del curso de instrucción teórica junto con la formación práctica exigida en virtud del artículo 10, apartado 1, párrafo primero.».

8) En el artículo 14, apartado 2, se añade el párrafo siguiente:

«A fin de que el auditor legal también esté autorizado a realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, la prueba de aptitud a que hace referencia el párrafo primero incluirá el conocimiento adecuado por parte del auditor legal de las disposiciones legales y reglamentarias del Estado miembro de acogida, en la medida en que sea pertinente para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.».

9) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 14 *bis*

Audidores legales autorizados o reconocidos antes del 1 de enero de 2024 y personas en proceso de autorización para ser auditores legales a 1 de enero de 2024

Los Estados miembros velarán por que los auditores legales autorizados o reconocidos para realizar auditorías legales antes del 1 de enero de 2024 no estén sujetos a los requisitos del artículo 7, apartado 2, el artículo 8, apartado 3, el artículo 10, apartado 1, párrafo segundo, y el artículo 14, apartado 2, párrafo cuarto.

Los Estados miembros velarán por que las personas que el 1 de enero de 2024 estén participando en el proceso de autorización previsto en los artículos 6 a 14 no estén sujetas a los requisitos del artículo 7,

apartado 2, el artículo 8, apartado 3, el artículo 10, apartado 1, párrafo segundo, y el artículo 14, apartado 2, párrafo cuarto, siempre que finalicen el proceso antes del 1 de enero de 2026.

Los Estados miembros garantizarán que los auditores legales autorizados antes del 1 de enero de 2026 que deseen realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad adquieran los conocimientos necesarios relativos a la información sobre sostenibilidad y la verificación de dicha información, en particular de los temas enumerados en el artículo 8, apartado 3, mediante la obligación de formación continua contemplada en el artículo 13.».

10) El artículo 16 se modifica como sigue:

a) el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

«1. En lo referente a los auditores legales, el registro público contendrá, al menos, la siguiente información:

- a) nombre, dirección y número de registro;
- b) en su caso, nombre, dirección, dirección de Internet y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría para las que trabaja como empleado el auditor legal, o con las que está relacionado como socio o de alguna otra forma;
- c) si el auditor legal está también autorizado a realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad;
- d) todas las demás inscripciones como auditor legal ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, incluidos los nombres de las autoridades competentes para la inscripción y, en su caso, los números de registro, junto con una indicación de si el registro se refiere a la auditoría legal, a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad o a ambas.»;

b) en el apartado 2, se añade el párrafo siguiente:

«El registro indicará si los auditores de terceros países a que se refiere el párrafo primero están registrados para realizar la auditoría legal, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad o ambas.».

11) El artículo 17 se modifica como sigue:

a) en el apartado 1, la letra e) se sustituye por el texto siguiente:

«e) nombre y número de registro de todos los auditores legales que trabajen como empleados para la sociedad de auditoría o que estén relacionados con esta como socios o de alguna otra forma, e indicación de si están también autorizados a realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad;»;

b) en el apartado 1, la letra i) se sustituye por el texto siguiente:

«i) todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como entidad de auditoría en terceros países, incluidos los nombres de las autoridades competentes para la inscripción y, en su caso, los números de registro, junto con una indicación de si el registro se refiere a la auditoría legal, a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad o a ambas.»;

c) en el apartado 2, se añade el párrafo siguiente:

«El registro indicará si las entidades de auditoría de terceros países a que se refiere el párrafo primero están registradas para realizar la auditoría legal, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad o ambas.».

12) El artículo 24 *ter* se modifica como sigue:

a) el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

«1. Los Estados miembros se asegurarán de que, en caso de que la auditoría legal sea realizada por una sociedad de auditoría, dicha sociedad de auditoría designe al menos un principal socio



de auditoría. La sociedad de auditoría facilitará al principal socio o a los principales socios de auditoría los recursos suficientes, así como personal con las competencias y capacidades necesarias para desempeñar sus funciones adecuadamente.

Los Estados miembros se asegurarán de que, en caso de que la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sea realizada por una sociedad de auditoría, dicha sociedad de auditoría designe al menos a un principal socio de sostenibilidad, que podrá ser el principal socio auditor o uno de los principales socios auditores. La sociedad de auditoría facilitará al principal socio o principales socios de sostenibilidad los recursos suficientes, así como personal con las competencias y capacidades necesarias para desempeñar sus funciones adecuadamente.

Garantizar la calidad de la verificación y de la auditoría, la independencia y la competencia serán los criterios fundamentales que la sociedad de auditoría tendrá en cuenta para seleccionar al principal socio o a los principales socios de auditoría y, en su caso, al principal socio o principales socios de sostenibilidad que deba designar.

El principal socio o los principales socios de auditoría participarán activamente en la realización de la auditoría legal. El principal socio de sostenibilidad participará activamente en la realización de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.»;

b) se inserta el apartado siguiente:

«2 bis. Al realizar la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, el auditor legal dedicará suficiente tiempo a ese encargo, y le asignará recursos suficientes para desempeñar adecuadamente sus funciones.»;

c) en el apartado 4, las letras b) y c) se sustituyen por el texto siguiente:

«b) cuando se trate de una sociedad de auditoría, los nombres de los principales socios auditores y, en su caso, los nombres de los principales socios de sostenibilidad;

c) los honorarios cargados en cada ejercicio en concepto de auditoría legal, de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y de servicios de otra clase.»;

d) se inserta el apartado siguiente:

«5 bis. El auditor legal o la sociedad de auditoría dispondrá un archivo de verificación para cada encargo de verificación relativo a la información sobre sostenibilidad.

El auditor legal o la sociedad de auditoría documentará, al menos, los datos registrados con arreglo al artículo 22 *ter* por lo que respecta a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

El auditor legal o la sociedad de auditoría conservará cualesquiera otros datos y documentos que sean importantes para fundamentar el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad contemplado en el artículo 28 *bis* y para controlar el cumplimiento de la presente Directiva y otros requisitos jurídicos aplicables en lo que respecta a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

El archivo de verificación se cerrará a más tardar sesenta días después de la fecha de la firma del informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad contemplado en el artículo 28 *bis*.

Cuando el mismo auditor legal realice la auditoría legal de los estados financieros anuales y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, el archivo de verificación se podrá incluir en el archivo de auditoría.»;

e) el apartado 6 se sustituye por el texto siguiente:

«El auditor legal o la sociedad de auditoría mantendrán registros de todas las reclamaciones formuladas por escrito relacionadas con la ejecución de las auditorías legales realizadas y con la ejecución de los encargos de verificación relativos a la presentación de información sobre sostenibilidad realizados.».





- 13) El artículo 25 se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 25

Honorarios de auditoría y de verificación

Los Estados miembros se asegurarán de que existan las normas adecuadas que establezcan que los honorarios por las auditorías legales y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad:

- a) no estén influidos ni determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad que sea objeto de la auditoría legal o la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, y
 - b) no puedan basarse en ningún tipo de contingencia.».
- 14) Se insertan los artículos siguientes:

«Artículo 25 ter

Ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional en lo que respecta a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad

Los requisitos de los artículos 21 a 24 bis en lo que respecta a la auditoría legal de los estados financieros se aplicarán *mutatis mutandis* a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

Artículo 25 quater

Servicios prohibidos ajenos a la auditoría en los casos en que el auditor legal realiza la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una entidad de interés público

1. Ni el auditor legal o sociedad de auditoría que realice la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una entidad de interés público ni los miembros de la red de la que forme parte el auditor legal o sociedad de auditoría podrán prestar, directa o indirectamente, a la entidad de interés público objeto de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a su empresa matriz o a las empresas que controle dentro de la Unión, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría mencionados en el artículo 5, apartado 1, párrafo segundo, letras b), c) y e) a k), del Reglamento (UE) n.º 537/2014 durante:
 - a) el período comprendido entre el principio del período sujeto a verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y la emisión del informe de verificación de la presentación de dicha información, y
 - b) el ejercicio inmediatamente anterior al período mencionado en la letra a) del presente apartado en relación con los servicios a que se refiere el artículo 5, apartado 1, párrafo segundo, letra e), del Reglamento (UE) n.º 537/2014.
2. Un auditor legal o una sociedad de auditoría que realice la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de entidades de interés público y, cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría pertenezca a una red, cualquier miembro de dicha red podrán prestar a la entidad de interés público que sea objeto de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, a su empresa matriz o a las empresas que controle, servicios ajenos a la auditoría distintos de los servicios prohibidos ajenos a la auditoría a que se refiere el apartado 1 del presente artículo o, en su caso, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría contemplados en el artículo 5, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, o los servicios que los Estados miembros consideren que suponen una amenaza para el principio de independencia con arreglo al artículo 5, apartado 2, de dicho Reglamento, a reserva de la autorización por parte del comité de auditoría después de haber evaluado adecuadamente las amenazas a la independencia y las salvaguardias aplicadas de conformidad con el artículo 22 de la presente Directiva.
3. Cuando un miembro de la red a la que pertenece el auditor legal o la sociedad de auditoría que realice una verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una entidad de interés público preste los servicios prohibidos ajenos a la auditoría a que se refiere el apartado 1 del presente artículo a una empresa constituida en un tercer país que esté controlada por la entidad de interés público que sea objeto de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad,

el auditor legal o la sociedad de auditoría en cuestión evaluará si su independencia se vería comprometida por la prestación de tales servicios por un miembro de la red.

En caso de que su independencia se vea afectada, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicará medidas de salvaguardia destinadas a mitigar las amenazas derivadas de la prestación de los servicios prohibidos ajenos a la auditoría a que se refiere el apartado 1 del presente artículo en un tercer país. El auditor legal o la sociedad de auditoría únicamente podrá seguir realizando la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de la entidad de interés público si justifica, de conformidad con el artículo 22 *ter*, que la prestación de dichos servicios no afecta a su criterio profesional ni al informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.

Artículo 25 quinquies

Irregularidades

El artículo 7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 se aplicará, *mutatis mutandis*, a los auditores legales o las sociedades de auditoría que realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una entidad de interés público.»

- 15) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 26 bis

Normas de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad

1. Los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de acuerdo con las normas de verificación adoptadas por la Comisión de conformidad con el apartado 3.
2. Los Estados miembros podrán aplicar normas, procedimientos o requisitos nacionales de verificación mientras la Comisión no haya adoptado una norma de verificación que contemple el mismo objeto.
Los Estados miembros comunicarán a la Comisión las normas, procedimientos o requisitos nacionales de verificación al menos tres meses antes de su entrada en vigor.
3. La Comisión estará facultada para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 48 *bis*, a más tardar el 1 de octubre de 2026, por los que se complete la presente Directiva a fin de establecer normas de verificación limitadas por las que se dispongan los procedimientos que deben aplicar el auditor o auditores y la sociedad o sociedades de auditoría para extraer sus conclusiones sobre la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, incluida la planificación, la consideración del riesgo y la respuesta a los riesgos, y el tipo de conclusiones que deben incluirse en el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad o, en su caso, en el informe de auditoría.

La Comisión adoptará, a más tardar el 1 de octubre de 2028, actos delegados con arreglo al artículo 48 *bis* por los que se complete la presente Directiva a fin de establecer normas para una verificación razonable, tras una evaluación que determine la viabilidad de una verificación razonable para los auditores y las empresas. Teniendo en cuenta los resultados de dicha evaluación y si, por tanto, procede, los actos delegados especificarán la fecha a partir de la cual el dictamen a que se refiere el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a *bis*), debe basarse en un encargo de verificación razonable que a su vez se base en dichas normas de verificación razonable.

La Comisión podrá adoptar las normas de verificación contempladas en los párrafos primero y segundo solo en caso de que:

- a) hayan sido desarrolladas siguiendo el debido procedimiento y con la supervisión pública y transparencia apropiadas;
- b) contribuyan a un nivel elevado de credibilidad y calidad de la información anual o consolidada sobre sostenibilidad, y
- c) favorezcan el interés público de la Unión.»

16) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 27 bis

Verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad

1. Los Estados miembros se asegurarán de que en el caso de los encargos de verificación relativos a la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad de un grupo de empresas:
 - a) en relación con la información consolidada sobre sostenibilidad, el auditor del grupo asuma plena responsabilidad del informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad contemplado en el artículo 28 bis;
 - b) el auditor del grupo evalúe el trabajo de verificación realizado por un prestador independiente de servicios de verificación, un auditor de un tercer país, un auditor legal, una entidad de auditoría de un tercer país o una sociedad de auditoría, a efectos de la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad, y documente la naturaleza, el calendario y la extensión del trabajo realizado por dichos auditores, incluida, en su caso, la revisión realizada por el auditor del grupo de partes pertinentes de la documentación de verificación de dichos auditores, y
 - c) el auditor del grupo revise el trabajo de verificación realizado por prestadores independientes de servicios de verificación, auditores de terceros países, auditores legales, entidades de auditoría de terceros países o sociedades de auditoría a efectos de la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad, y lo documente.

La documentación conservada por el auditor del grupo deberá permitir a la autoridad competente que corresponda revisar el trabajo realizado por dicho auditor.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo primero, letra c), del presente apartado, el auditor del grupo solicitará el acuerdo de los prestadores independientes de servicios de verificación, los auditores de terceros países, los auditores legales, las entidades de auditoría de terceros países o las sociedades de auditoría de que se trate para transmitir documentación pertinente durante la realización de la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad, como condición necesaria para que el auditor del grupo pueda basarse en el trabajo realizado por dichos prestadores independientes de servicios de verificación, auditores de terceros países, auditores legales, entidades de auditoría de terceros países o sociedades de auditoría.

2. Cuando el auditor del grupo no pueda cumplir lo dispuesto en el apartado 1, párrafo primero, letra c), adoptará las medidas adecuadas e informará a la autoridad competente que corresponda.

Dichas medidas incluirán, cuando proceda, la realización de trabajos de verificación adicionales, ya sea directamente o mediante externalización, en la filial correspondiente.

3. Cuando el auditor del grupo sea objeto de un control de calidad o de una investigación relativa a la verificación de información consolidada sobre sostenibilidad de un grupo de empresas, dicho auditor, si es requerido para ello, pondrá a disposición de la autoridad competente la información pertinente que obre en su poder relativa al trabajo de verificación realizado por los respectivos prestadores independientes de servicios de verificación, auditores de terceros países, auditores legales, entidades de auditoría de terceros países o sociedades de auditoría a efectos de la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad, incluyendo cualesquiera papeles de trabajo pertinentes para la verificación de información consolidada sobre sostenibilidad.

La autoridad competente podrá solicitar a las autoridades competentes que corresponda, de conformidad con el artículo 36, documentación adicional sobre el trabajo de verificación realizado por cualquier auditor legal o sociedad de auditoría a efectos de la verificación de información consolidada sobre sostenibilidad.

Cuando la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una empresa matriz o una empresa filial de un grupo de empresas sea realizada por un auditor o auditores o una entidad o entidades de auditoría de un tercer país, la autoridad competente podrá solicitar documentación adicional sobre el trabajo de verificación realizado por auditores de terceros países o



entidades de auditoría de terceros países a las autoridades competentes pertinentes del tercer país, a través de acuerdos de trabajo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo tercero, cuando un prestador o prestadores independientes de servicios de verificación, un auditor o auditores de un tercer país o una entidad o entidades de auditoría de un tercer país que no tengan acuerdos de trabajo hayan realizado la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad de una empresa matriz o una empresa filial de un grupo de empresas, el auditor del grupo, cuando se le solicite, será responsable asimismo de velar por la debida entrega de la documentación adicional sobre el trabajo de verificación realizado por dicho prestador independiente de servicios de verificación, auditor o entidad de auditoría de un tercer país, incluidos los documentos de trabajo pertinentes para la verificación de la presentación de información consolidada sobre sostenibilidad. Con el fin de garantizar esa entrega, el auditor del grupo guardará una copia de dicha documentación, o bien acordará con el prestador independiente de servicios de verificación, el auditor o auditores o la entidad o entidades de auditoría de terceros países que se le dé acceso ilimitado a esta cuando lo solicite, o tomará otras medidas adecuadas. Si existieran impedimentos jurídicos o de otro tipo para que los papeles de trabajo de verificación se transmitan desde un tercer país al auditor del grupo, la documentación conservada por este último incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para acceder a la documentación relativa a la verificación y, en caso de impedimentos distintos de los jurídicos derivados de la legislación del tercer país de que se trate, la prueba que demuestre la existencia de tales impedimentos.».

17) En el artículo 28, apartado 2, la letra e) se sustituye por el texto siguiente:

«e) incluirá un dictamen y una declaración, ambos basados en los trabajos realizados durante la auditoría, con arreglo al artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letras a) y b), de la Directiva 2013/34/UE;».

18) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 28 bis

Informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad

1. El auditor legal o la sociedad de auditoría presentarán los resultados de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en un informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Dicho informe se elaborará de conformidad con los requisitos de las normas de verificación adoptadas por la Comisión mediante los actos delegados adoptados en virtud del artículo 26 bis, apartado 3, o, a la espera de que la Comisión adopte dichas normas de verificación, de conformidad con las normas nacionales de verificación, como se contempla en el artículo 26 bis, apartado 2.
2. El informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad se presentará por escrito y:
 - a) en él se indicará la entidad cuya información anual o consolidada sobre sostenibilidad sea objeto del encargo de verificación; especificará la información anual o consolidada sobre sostenibilidad, así como su fecha y el período que abarca; determinará el marco de presentación de información sobre sostenibilidad que se ha aplicado en su elaboración;
 - b) incluirá una descripción del alcance de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, en la que se precisarán como mínimo las normas de verificación conforme a las cuales se ha realizado dicha verificación;
 - c) incluirá el dictamen a que se refiere el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, letra a bis), de la Directiva 2013/ 34/UE.
3. Cuando la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad haya sido realizada por más de un auditor legal o sociedad de auditoría, los auditores legales o sociedades de auditoría acordarán los resultados de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y presentarán un informe y un dictamen conjuntos. En caso de discrepancia, cada auditor legal o sociedad de auditoría presentará su dictamen en un apartado distinto del informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y expondrá los motivos de la discrepancia.



4. El informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad irá firmado y fechado por el auditor legal que realice la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Cuando una sociedad de auditoría realice la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad estará firmado al menos por el auditor o los auditores legales que hayan realizado la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en nombre de la sociedad de auditoría. Cuando se hayan contratado simultáneamente los servicios de más de un auditor legal o sociedad de auditoría, el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad irá firmado por todos los auditores legales, o al menos por los auditores legales que realicen la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad en nombre de cada una de las sociedades de auditoría. En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán disponer que no sea necesario revelar al público dichas firmas si dicha revelación pudiera suponer una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier persona.

En cualquier caso, se dará a conocer a las autoridades competentes pertinentes el nombre de la persona o personas afectadas.

5. Los Estados miembros podrán exigir que, cuando el mismo auditor legal realice la auditoría legal de los estados financieros anuales y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad se incluya como una sección independiente del informe de auditoría.
6. El informe del auditor legal o de la sociedad de auditoría sobre la información consolidada sobre sostenibilidad cumplirá los requisitos establecidos en los apartados 1 a 5.».

19) El artículo 29 se modifica como sigue:

- a) en el apartado 1, la letra d) se sustituye por el texto siguiente:

«d) las personas que realicen los controles de calidad deberán tener la formación profesional apropiada y la experiencia pertinente en auditoría legal e información financiera, así como, en su caso, en información sobre sostenibilidad y en verificación de la presentación de esta información o en otros servicios relacionados con la sostenibilidad, además de formación específica sobre controles de calidad;»;
- b) en el apartado 1, la letra f) se sustituye por el texto siguiente:

«f) en el alcance del control de calidad, apoyado por la comprobación oportuna de archivos de auditoría seleccionados y, en su caso, archivos de verificación, deberá incluirse una evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría y los requisitos de independencia aplicables, y, según proceda, de las normas de verificación, así como una evaluación de la cantidad y calidad de los recursos utilizados, de los honorarios de auditoría y los honorarios cobrados por la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y del sistema de control de calidad interno de la sociedad de auditoría;»;
- c) en el apartado 1, la letra h) se sustituye por el texto siguiente:

«h) los controles de calidad tendrán lugar con arreglo a un análisis del riesgo y, en el caso de los auditores legales y las sociedades de auditoría que realicen auditorías legales, con arreglo a la definición del artículo 2, punto 1, letra a), y, en su caso, encargos de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, como mínimo cada seis años;»;
- d) en el apartado 2, la letra a) se sustituye por el texto siguiente:

«a) las personas que realicen los controles deberán tener la formación profesional apropiada y la experiencia pertinente en auditoría legal e información financiera, así como, en su caso, en presentación de información sobre sostenibilidad y en verificación de la presentación de esta información o en otros servicios relacionados con la sostenibilidad, además de formación específica sobre controles de calidad;»;
- e) se inserta el apartado siguiente:

«2 bis. Hasta el 31 de diciembre de 2025, los Estados miembros podrán eximir a las personas que

lleven a cabo controles de calidad relacionados con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad del requisito de tener experiencia pertinente en presentación de información sobre sostenibilidad y en verificación de la presentación de esta información o en otros servicios relacionados con la sostenibilidad.».

20) En el artículo 30, los apartados 1 y 2 se sustituyen por el texto siguiente:

- «1. Los Estados miembros se asegurarán de que existan sistemas efectivos de investigación y sanciones para detectar, corregir y prevenir la ejecución inadecuada de la auditoría legal y la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.
2. Sin perjuicio de sus regímenes de responsabilidad civil, los Estados miembros contarán con sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias con respecto a los auditores legales y a las sociedades de auditoría, cuando las auditorías legales o la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad no se realicen con arreglo a lo dispuesto en aplicación de la presente Directiva y, cuando sea aplicable, del Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Los Estados miembros podrán decidir no establecer normas sobre sanciones administrativas para los incumplimientos que ya estén sujetos al Derecho penal nacional. En tal caso, comunicarán a la Comisión las disposiciones de Derecho penal pertinentes.».

21) En el artículo 30 *bis*, apartado 1, se añade la letra siguiente:

- «c *bis*) una prohibición temporal de hasta tres años de duración por la que se aparte al auditor legal, a la sociedad de auditoría o al principal socio de sostenibilidad de la realización de verificaciones de la información sobre sostenibilidad o la firma de informes de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad;».

22) En el artículo 30 *bis*, apartado 1, se añade la letra siguiente:

- «d *bis*) una declaración de que el informe de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad no cumple los requisitos del artículo 28 *bis* de la presente Directiva;».

23) El artículo 32 se modifica como sigue:

- a) en el apartado 3, el párrafo primero se sustituye por el texto siguiente:

«3. La autoridad competente estará regida por personas ajenas a la profesión que tengan buenos conocimientos en los ámbitos pertinentes para la auditoría legal y, en su caso, para la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Serán seleccionadas con arreglo a un procedimiento de nombramiento independiente y transparente.»;
- b) en el apartado 4, la letra b) se sustituye por el texto siguiente:

«b) la adopción de normas de ética profesional, de control de calidad interno de las sociedades de auditoría y de las actividades de auditoría y de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, excepto cuando dichas normas sean adoptadas o aprobadas por otras autoridades del Estado miembro;».

24) Se inserta el artículo siguiente:

«Artículo 36 *bis*

Acuerdos reguladores entre los Estados miembros en relación con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad

Los requisitos de los artículos 34 y 36 en lo que respecta a la auditoría legal de los estados financieros se aplicarán, *mutatis mutandis*, a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.».

25) El artículo 37 se modifica como sigue:

- a) en el apartado 1, se añade el párrafo siguiente:

«El párrafo primero se aplicará a la designación del auditor legal o la sociedad de auditoría a los efectos de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.»;

- b) en el apartado 2, se añade el párrafo siguiente:
- «El párrafo primero se aplicará a la designación del auditor legal o la sociedad de auditoría a los efectos de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.»;
- c) el apartado 3 se sustituye por el texto siguiente:
- «3. Se prohibirá cualquier cláusula contractual que limite las opciones a disposición de la junta general de accionistas o socios o miembros de la entidad auditada a que se refiere el apartado 1 a determinadas categorías o listas de auditores legales o sociedades de auditoría por lo que respecta a la designación de un determinado auditor legal o sociedad de auditoría para realizar la auditoría legal de dicha entidad y, en su caso, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad. Cualquier cláusula existente de este tipo se considerará nula de pleno derecho.

Los Estados miembros se asegurarán de que los accionistas o socios de grandes empresas sujetos a los artículos 19 *bis* y 29 *bis* de la Directiva 2013/34/UE, salvo las empresas a que se refiere el artículo 2, punto 1, letra a), de dicha Directiva, que representen más del 5 % de los derechos de voto o el 5 % del capital de la empresa, tengan derecho, actuando de forma individual o colectiva, a presentar un proyecto de resolución en el orden del día que se haya de adoptar en la junta general de accionistas o socios, exigiendo, en primer lugar, que un tercero acreditado que no pertenezca a la misma sociedad o red de auditoría que el auditor legal o la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal elabore un informe sobre determinados elementos de la presentación de información sobre sostenibilidad y, en segundo lugar, que dicho informe se ponga a disposición de la junta general de accionistas o socios.».

26) El artículo 38 se modifica como sigue:

- a) el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:
- «1. Los Estados miembros se asegurarán de que los auditores legales o las sociedades de auditoría solo puedan ser cesados cuando existan causas justificadas. La divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría o, en su caso, sobre la presentación de información sobre sostenibilidad o los procedimientos de verificación no será una causa justificada para el cese.»;
- b) en el apartado 2, se añade el párrafo siguiente:
- «La obligación de informar prevista en el párrafo primero se aplicará también a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.»;
- c) en el apartado 3, se añade el párrafo siguiente:
- «El párrafo primero también se aplicará a la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.».

27) El artículo 39 se modifica como sigue:

- a) se inserta el apartado siguiente:
- «4 *bis*. Los Estados miembros podrán permitir que las funciones asignadas al comité de auditoría relacionadas con la presentación de información sobre sostenibilidad y con la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad las desempeñe el órgano de administración o de supervisión en su conjunto o un órgano específico creado por el órgano de administración o de supervisión.»;
- b) en el apartado 6, las letras a) a e) se sustituyen por el texto siguiente:
- «a) informar al órgano de administración o de supervisión de la entidad auditada del resultado de la auditoría legal y, en su caso, de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y explicar cómo han contribuido dicha auditoría y dicha verificación a la integridad de la información financiera y sobre sostenibilidad, respectivamente, y la función que el comité de auditoría ha desempeñado en ese proceso;



- b) supervisar el proceso de presentación de información financiera y, en su caso, sobre sostenibilidad, incluidos el proceso electrónico de presentación de información a que se hace referencia en el artículo 29 *quinquies* de la Directiva 2013/34/UE y el proceso llevado a cabo por la empresa para determinar la información presentada con arreglo a las normas adoptadas de conformidad con el artículo 29 *ter* de dicha Directiva, y formular recomendaciones o propuestas dirigidas a salvaguardar su integridad;
- c) supervisar la eficacia de los sistemas internos de control de calidad y de gestión de riesgos de la empresa y, en su caso, de los sistemas de auditoría interna, relativos a la presentación de información financiera y, en su caso, sobre sostenibilidad de la entidad, incluido su proceso electrónico de presentación de información, tal como se contempla en el artículo 29 *quinquies* de la Directiva 2013/34/UE, sin quebrantar su independencia;
- d) supervisar la auditoría legal de los estados financieros anuales y consolidados y, en su caso, la verificación de la presentación de información anual y consolidada sobre sostenibilidad, en particular su ejecución, teniendo en cuenta los resultados y conclusiones de la autoridad competente con arreglo al artículo 26, apartado 6, del Reglamento (UE) n.º 537/2014;
- e) revisar y supervisar la independencia de los auditores legales o las sociedades de auditoría, conforme a lo dispuesto en los artículos 22, 22 *bis*, 22 *ter*, 24 *bis*, 24 *ter*, 25 *ter*, 25 *quater* y 25 *quinquies* de la presente Directiva y en el artículo 6 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, y en particular el carácter adecuado de la prestación de servicios que no sean de auditoría a la entidad auditada de conformidad con el artículo 5 de dicho Reglamento;».

28) El artículo 45 se modifica como sigue:

- a) el apartado 1 se sustituye por el texto siguiente:

«1. Las autoridades competentes del Estado miembro registrarán, de conformidad con los artículos 15, 16 y 17 de la presente Directiva, a todos los auditores y entidades de auditoría de terceros países, cuando estos auditores o entidades de auditoría presenten un informe de auditoría de los estados financieros anuales o consolidados, o, en su caso, un informe de verificación de la presentación de información anual o consolidada sobre sostenibilidad, de una empresa constituida fuera de la Unión y cuyos valores negociables estén admitidos a negociación en un mercado regulado de ese Estado miembro, tal como este se define en el artículo 4, apartado 1, punto 21, de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (*), excepto cuando la empresa sea emisora exclusiva de títulos de deuda en circulación que cumplan alguna de las condiciones siguientes:

- a) que dichos títulos hayan sido admitidos a negociación en un mercado regulado de un Estado miembro, tal como este se define en el artículo 4, apartado 1, punto 21, de la Directiva 2014/65/UE antes del 31 de diciembre de 2010 y cuyo valor nominal por unidad sea de 50 000 EUR como mínimo en la fecha de su emisión o, en el caso de los títulos de deuda denominados en una moneda distinta, equivalente a 50 000 EUR como mínimo en la fecha de su emisión;
- b) que dichos títulos hayan sido admitidos a negociación en un mercado regulado de un Estado miembro, tal como este se define en el artículo 4, apartado 1, punto 21, de la Directiva 2014/65/UE después del 31 de diciembre de 2010 y cuyo valor nominal por unidad sea de 100 000 EUR como mínimo en la fecha de su emisión o, en el caso de los títulos de deuda denominados en una moneda distinta, equivalente a 100 000 EUR como mínimo en la fecha de su emisión.

(*) Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE (DO L 173 de 12.6.2014, p. 349).»;

- b) los apartados 4 a 6 se sustituyen por el texto siguiente:

«4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46, los informes de auditoría relativos a las cuentas anuales o a las cuentas anuales consolidadas o, en su caso, los informes de verificación relativos a la información anual o consolidada sobre sostenibilidad a que se refiere el apartado

1 del presente artículo, emitidos por auditores o entidades de auditoría de terceros países que no estén registrados en el Estado miembro, no surtirán efectos jurídicos en dicho Estado miembro.

5. Un Estado miembro podrá registrar a una entidad de auditoría de un tercer país a efectos de la auditoría de los estados financieros únicamente si se cumplen las siguientes condiciones:
- la mayoría de los miembros del órgano de administración o de dirección de la entidad de auditoría de un tercer país cumplen requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 4 a 10, exceptuando el artículo 7, apartado 2, el artículo 8, apartado 3, y el artículo 10, apartado 1, párrafo segundo;
 - el auditor de un tercer país que realice la auditoría en nombre de la entidad de auditoría de un tercer país cumple requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 4 a 10, exceptuando el artículo 7, apartado 2, el artículo 8, apartado 3, y el artículo 10, apartado 1, párrafo segundo;
 - las auditorías de los estados financieros anuales o consolidados a que se refiere el apartado 1 del presente artículo se realizan con arreglo a las normas internacionales de auditoría a que se refiere el artículo 26, así como con arreglo a los requisitos establecidos en los artículos 22, 22 *ter* y 25, o con arreglo a normas y requisitos equivalentes;
 - la entidad de auditoría de un tercer país publica en su sitio internet un informe anual de transparencia que incluye la información mencionada en el artículo 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 o cumple requisitos equivalentes de divulgación de información.

Un Estado miembro podrá registrar a una entidad de auditoría de un tercer país a efectos de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad únicamente si:

- la mayoría de los miembros del órgano de administración o de dirección de la entidad de auditoría de un tercer país cumplen requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 4 a 10;
 - el auditor de un tercer país que realice la verificación en nombre de la entidad de auditoría de un tercer país cumple requisitos equivalentes a los establecidos en los artículos 4 a 10;
 - la verificación de la presentación de información anual o consolidada sobre sostenibilidad a que se refiere el apartado 1 se realiza con arreglo a las normas de verificación mencionadas en el artículo 26 *bis* y a los requisitos establecidos en los artículos 22, 22 *ter*, 25 y 25 *ter*, o a normas y requisitos equivalentes;
 - la entidad de auditoría de un tercer país publica en su sitio web un informe anual de transparencia que incluye la información mencionada en el artículo 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 o cumple requisitos equivalentes de divulgación de información.
- 5 *bis*. Un Estado miembro podrá registrar a un auditor de un tercer país a efectos de la auditoría de estados financieros únicamente si este cumple los requisitos establecidos en el apartado 5, párrafo primero, letras b), c) y d), del presente artículo.

Un Estado miembro podrá registrar a un auditor de un tercer país a efectos de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad únicamente si este cumple los requisitos establecidos en el apartado 5, párrafo segundo, letras b), c) y d), del presente artículo.

6. A fin de garantizar condiciones uniformes de ejecución de lo dispuesto en el apartado 5, párrafo primero, letra c), y párrafo segundo, letra c), del presente artículo, deben conferirse competencias a la Comisión para decidir sobre la equivalencia ahí mencionada mediante actos de ejecución. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen a que se refiere el artículo 48, apartado 2.

Los Estados miembros podrán valorar la equivalencia mencionada en el apartado 5, párrafo primero, letra c), y párrafo segundo, letra c), del presente artículo, mientras la Comisión no haya adoptado una decisión al respecto.

La Comisión estará facultada para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 48 *bis* por los que se complete la presente Directiva a fin de establecer los criterios generales de equivalencia que deban emplearse para valorar si las auditorías de los estados financieros y, en su caso, la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a que se refiere el apartado 1 del presente artículo se han realizado de conformidad con las normas internacionales de auditoría tal como se definen en el artículo 26 y con las normas de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad a que se refiere el artículo 26 *bis*, respectivamente, así como de conformidad con los requisitos establecidos en los artículos 22, 24 y 25. Dichos criterios, que se aplican a todos los terceros países, serán utilizados por los Estados miembros para determinar la equivalencia a escala nacional.»

29) El artículo 48 *bis* se modifica como sigue:

a) en el apartado 2, se añade el párrafo siguiente:

«Los poderes para adoptar actos delegados mencionados en el artículo 26 *bis*, apartado 2, se otorgan a la Comisión por un período de tiempo indefinido.»;

b) el apartado 3 se sustituye por el texto siguiente:

«3. La delegación de poderes mencionada en el artículo 26, apartado 3, el artículo 26 *bis*, apartado 3, el artículo 45, apartado 6, el artículo 46, apartado 2, y el artículo 47, apartado 3, podrá ser revocada en cualquier momento por el Parlamento Europeo o por el Consejo. La decisión de revocación pondrá término a la delegación de los poderes que en ella se especifiquen. La decisión surtirá efecto el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* o en una fecha posterior indicada en ella. No afectará a la validez de los actos delegados que ya estén en vigor.»;

c) el apartado 5 se sustituye por el texto siguiente:

«5. Los actos delegados adoptados en virtud del artículo 26, apartado 3, el artículo 26 *bis*, apartado 3, el artículo 45, apartado 6, el artículo 46, apartado 2, o el artículo 47, apartado 3, entrarán en vigor únicamente si, en un plazo de cuatro meses a partir de su notificación al Parlamento Europeo y al Consejo, ninguna de estas instituciones formula objeciones o si, antes del vencimiento de dicho plazo, ambas informan a la Comisión de que no las formularán. El plazo se prorrogará dos meses a iniciativa del Parlamento Europeo o del Consejo.».

Artículo 4

Modificaciones del Reglamento (UE) n.º 537/2014

El Reglamento (UE) n.º 537/2014 se modifica como sigue:

1) En el artículo 4, apartado 2, el párrafo segundo se sustituye por el texto siguiente:

«A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero del presente apartado, quedarán excluidos la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y los servicios ajenos a la auditoría distintos de los contemplados en el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación de la Unión o nacional.».

2) El artículo 5 se modifica como sigue:

a) en el apartado 1, párrafo segundo, la letra c) se sustituye por el texto siguiente:

«c) los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros, así como la preparación de la información sobre sostenibilidad;»;

b) en el apartado 4, después del párrafo primero, se inserta el párrafo siguiente:

«La autorización del comité de auditoría a que se refiere el párrafo primero no será necesaria para la prestación de la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad.».



Artículo 5

Transposición

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 1 a 3 de la presente Directiva a más tardar 6 de julio de 2024. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.
2. Los Estados miembros aplicarán las disposiciones necesarias para cumplir el artículo 1, a excepción del punto 14:
 - a) para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2024:
 - i) a las grandes empresas, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, que sean entidades de interés público, tal como se definen en el artículo 2, punto 1, de dicha Directiva, y que superen, en la fecha de cierre del balance, el número medio de 500 empleados durante el ejercicio,
 - ii) a las entidades de interés público, tal como se definen en el artículo 2, punto 1, de la Directiva 2013/34/UE, que sean sociedades matrices de un grupo grande, en el sentido del artículo 3, apartado 7, de dicha Directiva, y que superen en la fecha de cierre del balance, de manera consolidada, el número medio de 500 empleados durante el ejercicio;
 - b) para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2025:
 - i) a las grandes empresas, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, distintas de aquellas a que se refiere la letra a), inciso i), del presente párrafo,
 - ii) a las sociedades matrices de un grupo grande, en el sentido del artículo 3, apartado 7, de la Directiva 2013/34/UE, distintas de aquellas a que se refiere la letra a), inciso ii), del presente párrafo;
 - c) para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2026:
 - i) a las pequeñas y medianas empresas en el sentido del artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva 2013/34/UE, que sean entidades de interés público, tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), de dicha Directiva, y que no sean microempresas tal como se definen en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva,
 - ii) a entidades pequeñas y no complejas tal como se definen en el artículo 4, apartado 1, punto 145, del Reglamento (UE) n.º 575/2013, siempre que sean grandes empresas en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE o sean pequeñas y medianas empresas en el sentido del artículo 3, apartados 2 y 3, de dicha Directiva, que sean entidades de interés público, tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), de dicha Directiva, y que no sean microempresas tal como se definen en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva,
 - iii) a las empresas de seguro cautivas tal como se definen en el artículo 13, punto 2, de la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo⁽³⁹⁾ y a las empresas de reaseguros cautivas tal como se definen en el artículo 13, punto 5, de dicha Directiva, siempre que se trate de grandes empresas, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, o de pequeñas y medianas empresas, en el sentido del artículo 3, apartados 2 y 3, de dicha Directiva, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), de dicha Directiva y que no sean microempresas tal como se definen en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva.

(39) Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el seguro de vida, el acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio (Solvencia II) (DO L 335 de 17.12.2009, p. 1).

Los Estados miembros aplicarán las disposiciones necesarias para cumplir el artículo 1, punto 14, para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2028.

Los Estados miembros aplicarán las disposiciones necesarias para cumplir el artículo 2:

- a) para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2024:
 - i) a los emisores, tal como se definen en el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2004/109/CE, que sean grandes empresas en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, y que superen en la fecha de cierre del balance el número medio de 500 empleados durante el ejercicio,
 - ii) a los emisores, tal como se definen en el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2004/109/CE, que sean sociedades matrices de un grupo grande, en el sentido del artículo 3, apartado 7, de la Directiva 2013/34/UE, y que superen en la fecha de cierre del balance, de manera consolidada, el número medio de 500 empleados durante el ejercicio;
- b) para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2025:
 - i) a los emisores, tal como se definen en el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2004/109/CE, que sean grandes empresas, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, distintas de aquellas a que se refiere la letra a), inciso i), del presente párrafo,
 - ii) a los emisores, tal como se definen en el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2004/109/CE, que sean sociedades matrices de un grupo grande, en el sentido del artículo 3, apartado 7, de la Directiva 2013/34/UE, distintas de aquellas a que se refiere la letra a), inciso ii), del presente párrafo;
- c) para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2026:
 - i) a los emisores, tal como se definen en el artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 2004/109/CE, que sean pequeñas y medianas empresas, en el sentido del artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva 2013/34/UE, y que no sean microempresas, tal como se definen en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2013/34/UE,
 - ii) a los emisores definidos como entidades pequeñas y no complejas en el artículo 4, apartado 1, punto 145, del Reglamento (UE) n.º 575/2013, siempre que sean grandes empresas en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, o sean pequeñas y medianas empresas, en el sentido del artículo 3, apartados 2 y 3 de dicha Directiva, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), de dicha Directiva y que no sean microempresas tal como se definen en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva,
 - iii) a los emisores definidos como empresas de seguro cautivas en el artículo 13, punto 2, de la Directiva 2009/138/CE o como empresas de reaseguros cautivas en el artículo 13, punto 5, de dicha Directiva siempre que se trate de grandes empresas, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2013/34/UE, o de pequeñas y medianas empresas, en el sentido del artículo 3, apartados 2 y 3 de dicha Directiva, que sean entidades de interés público tal como se definen en el artículo 2, punto 1, letra a), de dicha Directiva y que no sean microempresas tal como se definen en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva.

Los Estados miembros aplicarán las disposiciones necesarias para cumplir el artículo 3 para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2024.

3. Cuando los Estados miembros adopten las disposiciones mencionadas en el apartado 1, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.
4. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.



Artículo 6

Revisión e informes

1. La Comisión presentará un informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la presente Directiva modificativa, que incluya, entre otros aspectos:
 - a) una evaluación de la consecución de los objetivos de la presente Directiva modificativa, incluida la convergencia de las prácticas de presentación de información entre los Estados miembros;
 - b) una evaluación del número de pequeñas y medianas empresas que utilizan voluntariamente las normas de presentación de información sobre sostenibilidad a que se refiere el artículo 29 *quater* de la Directiva 2013/34/UE;
 - c) una evaluación de si debe ampliarse el ámbito de aplicación de las disposiciones modificadas por la presente Directiva modificativa y de qué manera, en particular en relación con las pequeñas y medianas empresas, así como las empresas de terceros países que operan directamente en el mercado interior de la Unión sin una filial o sucursal en el territorio de la Unión;
 - d) una evaluación de la aplicación de los requisitos de información de las filiales y las sucursales de empresas de terceros países introducidos por la presente Directiva modificativa, incluida una evaluación del número de empresas de terceros países que tienen una empresa filial o una sucursal que presentan información de conformidad con el artículo 40 *bis* de la Directiva 2013/34/UE; una evaluación del mecanismo para garantizar su cumplimiento y de los umbrales establecidos en dicho artículo;
 - e) una evaluación de si se garantiza y cómo se garantiza la accesibilidad de las personas con discapacidad a los informes de sostenibilidad publicados por las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Directiva modificativa.

El informe se publicará a más tardar el 30 de abril de 2029 y posteriormente cada tres años, e irá acompañado, en su caso, de propuestas legislativas.

2. A más tardar el 31 de diciembre de 2028, la Comisión revisará el nivel de concentración del mercado de verificación de la sostenibilidad e informará al respecto. Dicha revisión tendrá en cuenta los regímenes nacionales aplicables a los prestadores independientes de servicios de verificación y evaluará si dichos regímenes nacionales contribuyen a la apertura del mercado de seguros y en qué medida.

A más tardar el 31 de diciembre de 2028, la Comisión evaluará posibles disposiciones legales para garantizar una diversificación suficiente del mercado de verificación de la sostenibilidad y una calidad adecuada de la información sobre sostenibilidad. La Comisión revisará las medidas establecidas en el artículo 34 de la Directiva 2013/34/UE y evaluará la necesidad de ampliarlas a otras grandes empresas.

El informe se transmitirá al Parlamento Europeo y al Consejo a más tardar el 31 de diciembre de 2028, e irá acompañado, en su caso, de propuestas legislativas.

Artículo 7

Entrada en vigor y aplicación

La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El artículo 4 de la presente Directiva se aplicará a partir del 1 de enero de 2024 a los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2024 o en una fecha posterior.

Artículo 8

Destinatarios

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.



El artículo 4 será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Estrasburgo, el 14 de diciembre de 2022.

*Por el Parlamento Europeo
La Presidenta*

R. METSOLA

*Por el Consejo
El Presidente*

M. BEK



