

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Contable

2012

ACTUALIZADO A 25 DE OCTUBRE DE 2011

– **indefinida**: 1524 (justificación); 1529, 1534 (memoria).

Cambio de vida útil: 2095 (memoria).

Vinculación: ver Empresa/empresario vinculada, Operación vinculada, Partes vinculadas.

Vino/Viñedo/Vitivinícola: ver Vid.

Vivienda: 6060 (servicios al personal); 9113 (cooperativa).

– **de protección oficial (VPO)**: 9387 (inmobiliarias).

– **protegida para arrendar**: 3102 (IVA: tipo).

Vizcaya: ver País Vasco.

W

Web: ver Página WEB.

Working-capital: ver Fondo de maniobra.

MEMENTO PRÁCTICO CONTABLE
es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

Colaboradores:

CASTELLANOS RUFO, Eva (Licenciada en Ciencias Económicas)

CORONA ROMERO, Enrique (Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales)

GONZÁLEZ GARCÍA, José Ramón (Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, Ana (Licenciada en Derecho)

MÍNGUEZ CONDE, José Luis (Doctor Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor Universidad de Valladolid)

MORALES DÍAZ, José (Licenciado en Administración y Dirección de Empresas)

NIÑO AMO, Marta (Licenciada Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Universidad de Valladolid)

ORTEGA CARBALLO, Enrique (Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

PÉREZ IGLESIAS, Juan Manuel (Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

RAMOS SÁNCHEZ, Sofía (Licenciada Ciencias Económicas y Empresariales. Auditora. Profesora Universidad de Valladolid)

ROS AMORÓS, Florentina (Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales)

VILLANUEVA GARCÍA, Enrique (Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales)

La fijación y revisión de los contenidos fiscales de los distintos capítulos se ha realizado por:

LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan (Doctor en Derecho)

Colaboraron en ediciones anteriores: Arnaiz, José Manuel; Ayala, José Luis; Barrio Tellado, María José del; Busto Marroquín, Begoña; Camaleño, Cristina; Cornudella Marqués, Jaume (Socio Oficina Técnica Fiscal de PricewaterhouseCoopers); Jiménez Herrero, Juan A.; López Álvarez, Lorenzo (Socio responsable del Departamento Técnico de PricewaterhouseCoopers); Margarida, Juan Carlos; Pérez Gordo, Alberto; Prieto, Begoña; Rico Pérez, Encarnación (Directora del Departamento Técnico de PricewaterhouseCoopers); Valle de Juana, Luis Ignacio; Serrano Baños, M^a José (Senior Manager del Dpto. Técnico de PricewaterhouseCoopers); Villarroya Lequericaonandia, Begoña.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01
www.efl.es

Precio: 148,72 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-15056-57-7

ISSN: 1137-1307

Depósito legal: M-39755-2011

Impreso en España por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

NOTA

Esta colaboración es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores. El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos y desarrollos contables. Los comentarios que se efectúan en este Memento constituyen la opinión personal de los autores derivada del estudio de la normativa reguladora de la materia. Por ello, no representan ninguna postura de las organizaciones en las que desarrollan su actividad profesional. Las menciones realizadas a consultas administrativas, en particular, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –cuya fuente es el Boletín de este Organismo y su página web– no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF).– En la presente edición del Memento Contable se incorporan a lo largo de toda la obra comentarios sobre la normativa contable internacional.

Con el objeto de aproximarse a la normativa internacional, se han incluido, a modo de comentarios separados del resto del texto, algunos de los aspectos más relevantes de la misma, mencionando determinadas diferencias con la normativa española, si bien sin pretender que constituya un compendio exhaustivo de estas.

A su vez, se han incorporado algunas referencias a marginales del «Memento NIIF-NIC».

Para mayor profundización en la normativa internacional deberá acudir a los pronunciamientos emitidos por el IASB, cuya aplicación práctica se analiza en detalle en el mencionado «Memento».

Plan general

	Número marginal
PARTE 1ª ELEMENTOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD	
Cap. 1. Estructuras e instrumentos contables fundamentales	100
Cap. 2. Marco normativo contable	250
Cap. 3. Obligaciones formales y sustanciales	500
Cap. 4. Principios fundamentales	1150
PARTE 2ª ACTIVIDAD HABITUAL DE LA EMPRESA	
Cap. 5. Cuentas anuales y estados financieros intermedios	1375
Cap. 6. Inmovilizado	1650
Cap. 7. Existencias y activos no corrientes (grupos enajenables) mantenidos para la venta y actividades interrumpidas	2200
Cap. 8. Arrendamientos	3000
Cap. 9. Contabilización de impuestos	3200
Cap. 10. Provisiones y contingencias, pasivos por retribuciones a largo plazo al perso- nal y transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio .. .	4000
Cap. 11. Instrumentos financieros	4450
Cap. 12. Transacciones en moneda extranjera	5200
Cap. 13. Patrimonio neto	5450
Cap. 14. Ingresos y gastos	5900

	Número marginal
PARTE 3ª REGÍMENES ESPECIALES	
Cap. 15. Grupos de empresas y consolidación contable	7000
Cap. 16. Contratos de cooperación empresarial	7450
Cap. 17. Situaciones de desequilibrio empresarial	7900
Cap. 18. Sociedades mercantiles	8400
Cap. 19. Cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación	9100
Cap. 20. Contabilidad específica por razón del objeto de la empresa	9300
PARTE 4ª VERIFICACIÓN, CONTROL Y VALORACIÓN DE EMPRESAS	
Cap. 21. Auditoría independiente de cuentas anuales	9620
Cap. 22. Análisis de estados contables	9920
Cap. 23. Valoración de empresas y elementos patrimoniales	10300
PARTE 5ª NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)	
Cap. 24. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	10370
PARTE 6ª OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO	
Cap. 25. Operaciones entre empresas del grupo	10600
ANEXOS	
	11000
TABLA ALFABÉTICA	

Principales Abreviaturas

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
AIE	Agrupación de Interés Económico
BE	Banco de España
BOICAC	Boletín del ICAC
CCom	Código de Comercio
ECPN	Estado de cambios en el patrimonio neto
EFE	Estado de flujos de efectivo
FAS	Statement of Financial Accounting Standards (Normas americanas de contabilidad emitidas por el FASB)
FEE	Federación de Expertos Contables Europeos
IAS	International Accounting Standard (Norma Internacional de Contabilidad)
IASB	International Accounting Standards Board (Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España
IFRS	International Financial Reporting Standard (Norma Internacional de Presentación de Información Financiera)
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LAC	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RDLeg 1/2011)
LAC/88	Ley de Auditoría de Cuentas (L 19/1988)
LCon	Ley Concursal (L 22/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LSC	Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MC	Marco Conceptual (PGC)
NCC	Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (OM ECO/3614/2003)
NNCC	Nuevas normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (OM EHA/3360/2010)
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NOFCAC	Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1159/2010)
NOFCAC/91	Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991)
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
NTA	Norma Técnica de Auditoría
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC/90	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de Pymes (RD 1515/2007)
RAC	Reglamento de Auditoría de Cuentas (RD 1636/1990)
RD	Real Decreto
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
Rgto	Reglamento
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
SA	Sociedad Anónima
SC	Sociedad Colectiva
SCom	Sociedad Comanditaria
SL	Sociedad Laboral
SLNE	Sociedad de Responsabilidad Limitada Nueva Empresa
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada

PARTE PRIMERA

**Elementos básicos
de la contabilidad**

CAPÍTULO 1

Estructuras e instrumentos contables
fundamentales

100

SUMARIO	
Sección 1. Evolución y concepto de contabilidad	105
Evolución	105
Concepto	109
Sección 2. Empresa y patrimonio empresarial	110
A. Concepto y clases de empresas	110.1
B. Patrimonio empresarial: la igualdad básica contable	120
Sección 3. Instrumentos conceptuales de la contabilidad	140
A. Cuentas	140
B. Balance	160
C. Cuenta de pérdidas y ganancias	175
D. Estado de cambios en el patrimonio neto	180
E. Relación entre los documentos que integran las cuentas anuales	185
Sección 4. Instrumentos materiales de la contabilidad	195
A. Libro diario y asientos	200
B. Libro mayor	210
C. Libro de inventarios y cuentas anuales	212
1. Balance de sumas y saldos	215
2. Balance de situación	220
3. Cuenta de pérdidas y ganancias	225
4. Estado de cambios en el patrimonio neto	227
5. Inventario, memoria y estado de flujos de efectivo	230

SECCIÓN 1

Evolución y concepto de contabilidad

105

Evolución del papel de la contabilidad La historia de la contabilidad y la evolución de su técnica y de sus objetivos está ligada al desarrollo del comercio y de la industria y a las necesidades que han ido apareciendo a lo largo del tiempo.

Desde que los hombres han intercambiado bienes, han buscado la forma de conservar la evidencia de sus transacciones y de sus resultados. Así, los arqueólogos han encontrado en las civilizaciones inca, egipcia y romana, por ejemplo, distintos modos de registro contable. De manera empírica, una contabilidad básica la constituye el registrar únicamente las entradas y salidas de los productos comercializados y del dinero (contabilidad por «**partida simple**»). La utilización de la moneda ha sido, evidentemente, importante para el desarrollo de la contabilidad; sin duda, una economía de trueque no habría suscitado una evolución comparable.

Después de la Edad Media, la aparición de la noción de **capital productivo** –según la cual el comercio debe permitir crear un capital complementario que pueda ser reutilizado– y el desarrollo conjunto del **crédito**, proporcionaron las bases necesarias para la elaboración de un **sistema contable**.

Surge en primer lugar la necesidad de reflejar las **cuentas de las personas**, los créditos y los débitos correspondientes. Por extensión, se pensó en llevar una cuenta para el conjunto de los bienes poseídos y otra recopilatoria de las ganancias y de las pérdidas monetarias habidas. Este conjunto de cuentas condujo a la elaboración del denominado sistema de «**partida doble**».

Los historiadores estiman que la contabilidad por «partida doble» apareció hacia 1340 en Génova (Italia). El descubrimiento de la imprenta permitió generalizar este método, en particular desde la publicación de los tratados de Luca Pacioli, cuya primera obra, editada en 1494 bajo el título «Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità», enuncia los principios fundamentales en el capítulo relativo a las cuentas y libros.

Desde aquella fecha, la contabilidad por partida doble, si bien ha sido enriquecida con desarrollos técnicos, no ha sufrido cambios fundamentales.

Sin embargo, a pesar de la posibilidad de introducir una **contabilidad patrimonial**, las cuentas utilizadas permanecen estrechamente ligadas a la noción de ingresos y gastos y su llevanza no se desvía del ámbito de los **movimientos de valores**, revistiendo un aspecto puramente mecánico (traducción descriptiva del pasado) para el establecimiento de un estado de activos y pasivos (balance).

106

El desarrollo y crecimiento de las empresas, con la aportación de los capitales externos, ha necesitado, con vistas principalmente al reparto, una **separación** precisa entre el **capital** y las **rentas**, así como unos principios de **cálculo de los resultados** que permitiesen mantener íntegramente el capital, la fuerza productiva y remunerarlo.

Con el propósito de determinar el resultado, era preciso que el director de la empresa, después de realizar los trabajos puramente mecánicos de registro y clasificación de los hechos (**llevanza de las cuentas**), interviniese en la contabilidad para introducir los elementos necesarios de previsión, apreciación y evaluación, por referencia, principalmente, a la evolución del valor de los bienes, a la necesidad de renovarlos periódicamente y a asegurar la continuidad de la empresa, haciendo frente a los riesgos. Esta intervención del responsable de la empresa constituía la realización de las **operaciones o ajustes de cierre**.

Finalmente, el desarrollo de las empresas con las aportaciones de numerosos inversores ha atribuido a la contabilidad el papel complementario de **fuentes de información a terceros** sobre el resultado de las operaciones, sirviéndose para ello de informes, estados financieros que deben ser claros, comprensibles y, en general, verificables. Además, en determinados casos, y para la protección de estos mismos usuarios, surge la necesidad de un control externo.

El desarrollo industrial acentuó las necesidades internas relativas al conocimiento de los costes de los productos y de la producción, por lo que una **contabilidad industrial** («analítica de explotación» o «de costes») vino a completar, integrándose en ellos, los registros contables, lo que ha permitido a la contabilidad incrementar su utilidad como fuente de información y como instrumento para la toma de decisiones por los directivos.

En un plano interno, las empresas se interesan ante todo por las previsiones, por lo que la contabilidad, complementando las funciones antes mencionadas, está orientada igualmente hacia la elaboración de las bases de referencia de las **previsiones** y a la verificación de su realización.

107

La información contable se dirige, en primer lugar, a responder a las **necesidades microeconómicas** (necesidades internas de la dirección de la empresa, externas de los inversores o necesidades de terceros relacionados con la empresa). Este papel informativo se encuentra ampliado por las **necesidades del Estado**, para el que la contabilidad empresarial es un instrumento indispensable en orden al conocimiento de la economía de la nación y a orientar la política económica. Al igual que los precedentes, este nuevo papel de la contabilidad está sujeto a ciertas restricciones. De otro lado, la contabilidad y las informaciones que de ella se derivan son un excelente instrumento para conocer, con vistas a la determinación de los diferentes impuestos, las bases de las rentas y el patrimonio de las empresas, así como las operaciones realizadas por ellas.

De esta evolución se desprenden dos sistemas complementarios que confluyen frecuentemente a nivel de la organización contable: el primero, orientado hacia la información externa, la **contabilidad financiera**; el segundo, hacia la información interna, la **contabilidad de gestión**. En el ámbito anglosajón esta distinción se conoce con los términos de «financial accounting» y «management accounting». Responde, asimismo, a la distinción entre «contabilidad general» y «contabilidad analítica».

108

Sin bien en la práctica estas dos ramas de la contabilidad extraen la información de los mismos registros y de las mismas fuentes, hay que **diferenciar**:

- La **contabilidad financiera** aparece como el sistema reservado para la presentación de las informaciones a utilizar por los diferentes usuarios externos a la empresa; se refiere al pasado y a la gestión de los responsables de la empresa.
- La **contabilidad de gestión**, sin embargo, queda reservada para el suministro de la información destinada a los responsables de la gestión empresarial y permite, por referencia al pasado, prever y orientar las decisiones de gestión.

FISCALMENTE, la contabilidad juega un papel fundamental: el resultado contable es el punto de partida para calcular la base imponible en el **IS** (nº 2320 s. Memento Fiscal 2011), y la correspondiente a las rentas de actividades económicas, determinada en régimen de estimación directa, en el **IRPF** (nº 680 s. Memento Fiscal 2011). En el **IVA**, la contabilidad constituye un instrumento de referencia fundamental, dado que debe permitir el cálculo del importe total del IVA soportado y del IVA repercutido, además, deben contabilizarse o registrarse todas las operaciones realizadas en el marco de la actividad dentro de los plazos señalados para la liquidación y pago del impuesto (nº 7066 Memento Fiscal 2011).

La importancia de la contabilidad en este ámbito explica las consecuencias legales derivadas del **incumplimiento** de las normas contables o de las irregularidades contables, que pueden constituir conductas tipificadas como delito o infracción administrativa, incidir sobre la calificación de una infracción tributaria (leve, grave o muy grave) o conducir a la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles.

Concepto de contabilidad La contabilidad financiera empresarial puede definirse como un sistema de tratamiento de la información sobre la realidad económico-financiera o, desde una perspectiva jurídica, sobre el patrimonio de las empresas, cuyo método específico de captación, medición, subrogación, coordinación, agregación y presentación sintética es el de **partida doble**.

El **objeto material** o genérico de la contabilidad empresarial lo constituye la empresa, habiéndose extendido este sistema de información a otras entidades o sujetos, como son las entidades no lucrativas o los grupos de empresas. El denominado **objeto formal** o específico está constituido por los aspectos económicos y financieros de la entidad que informa, lo que se conoce por realidad económica, desde una perspectiva económica, o por patrimonio, desde una perspectiva jurídica, en sus aspectos tanto estáticos (situación) como dinámicos (alteraciones).

La **finalidad** de la contabilidad es suministrar información que resulte útil a los usuarios de la misma en la toma de sus decisiones, al menos respecto a la situación económico-financiera en un momento dado y a los resultados obtenidos durante un período de tiempo, tanto para controlar la gestión en el pasado, como para efectuar estimaciones sobre el futuro, dotando tales decisiones de racionalidad y eficiencia.

PRECISIONES El método dual o de **partida doble** se basa en la idea de dividir el patrimonio de la empresa en los elementos patrimoniales o en los grupos de elementos patrimoniales, de naturaleza homogénea, que es posible identificar entre los bienes, derechos y obligaciones que lo integran y, a continuación, representarlos a través de tantas cuentas como elementos conforman un determinado patrimonio empresarial.

A partir de ahí, para representar cada alteración de la composición del patrimonio de una empresa, basta con **coordinar** en un registro informativo unitario (el asiento) las cuentas intervinientes y los valores por los que cada una de ellas se hubiera modificado.

109

SECCIÓN 2

Empresa y patrimonio empresarial

Para poder hacer un estudio completo de la contabilidad es necesario hacer referencia a qué se entiende por empresa y patrimonio de las mismas, así como a su clasificación.

110

A. Concepto y clases de empresas

Es fundamental tener en consideración tanto el concepto de empresa, desde una perspectiva económica y jurídica, así como sus diversas clasificaciones.

110.1

Concepto de empresa En un planteamiento contable, el concepto «empresa» puede referirse a dos aspectos: el económico y el jurídico.

110.2

Desde una **perspectiva económica**, la empresa se caracteriza como una entidad autónoma de producción, en la que se coordinan diversos medios productivos (trabajo humano y elementos materiales e intangibles), bajo la dirección del empresario, con el fin de elaborar productos o prestar servicios que permitan la satisfacción directa o indirecta de alguna necesidad humana.

Desde un **punto de vista jurídico**, el Código de Comercio, al tratar la contabilidad de los empresarios, utiliza indistintamente los términos «empresario» y «empresa» referidos al mismo concepto.

El **empresario** es la persona física o jurídica que, de forma habitual y no ocasional, ejercita en nombre propio una actividad productiva dirigida al mercado, es decir, aquel que realiza una actividad empresarial.

En conclusión, puede definirse la **empresa**, desde el punto de vista jurídico mercantil, como una unidad patrimonial autónoma y compleja, en la que se integra un conjunto organizado de bienes, derechos y obligaciones, bajo la titularidad y dirección del empresario. Su **finalidad inmediata** es producir bienes y servicios para el mercado y su **finalidad mediata**, suponiendo que se trate de empresas mercantiles, es obtener alguna clase de utilidad o lucro para sus propietarios.

PRECISIONES 1) El **Código de Comercio** mantiene la acepción de «comerciante» como sinónimo de empresario, en las partes no actualizadas en la reforma del mismo que tuvo lugar en 1989.

2) Son «**comerciantes**» (CCom art.1):

- los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente; y
- las compañías mercantiles o industriales que se constituyan con arreglo al Código de Comercio.

3) **No se reputarán mercantiles** las siguientes ventas (CCom art.326):

- las que hagan los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganado o de las especies en que se les paguen las rentas; y
- las que hagan los artesanos en sus talleres de los objetos contruidos o fabricados por ellos.

4) Para el **Derecho fiscal** la actividad empresarial es toda aquella que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios (LIVA art.5.2). La empresa es el instrumento complejo en el que se coordinan los medios materiales e intangibles que sirven de soporte al ejercicio de tal clase de actividad.

110.3

FISCALMENTE a diferencia de lo que sucede en otros impuestos, el concepto de empresa no es especialmente relevante para el **IS**, cuya Ley alude a la realización de actividades empresariales en relación con la exención de dividendos y plusvalías de cartera exterior (nº 2868 s. Memento Fiscal 2011) y de rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente (nº 2910 Memento Fiscal 2011) y con el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (nº 4025 Memento Fiscal 2011); también se refiere al ejercicio de explotaciones económicas en el marco del régimen especial de entidades parcialmente exentas, con el objeto de determinar que la exención no alcanza a las rentas derivadas de las mismas (nº 2238 Memento Fiscal 2011).

En el **IRPF**, entre los diversos tipos de rentas sujetas al impuesto, las de actividades económicas, se definen como las rentas derivadas del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, que suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de los dos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Enumera, con carácter meramente enunciativo, las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas (nº 652 Memento Fiscal 2011). Así, los servicios profesionales de personas físicas se consideran como rendimiento del trabajo o de la actividad económica, en función de la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ameneidad (TEAC 26-2-09).

En el **IVA** se gravan las operaciones realizadas por las empresas en el desarrollo de actividades empresariales. En particular, quedan sometidas a dicho impuesto:

- las entregas de bienes y prestaciones de servicios;
- las adquisiciones intracomunitarias de bienes; y
- las importaciones de bienes.

A estos efectos, la LIVA ofrece un concepto de empresario o profesional, entendiendo por tales a las personas o entidades que realizan las actividades empresariales o profesionales. Se presume, salvo prueba en contrario, que las sociedades mercantiles son empresarios a efectos de este impuesto y, por tanto, sujetos pasivos del mismo. Además, también se considera empresario a quien efectúa determinadas operaciones, como son, por ejemplo, los arrendamientos, aunque sea de forma ocasional o aislada (nº 5718 Memento Fiscal 2011).

Para la aplicación de las reglas de localización de servicios realizados en territorio IVA se reputan empresarios o profesionales actuando como tales, respecto de todos los servicios que les sean prestados, quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que, en este último caso, tengan asignado un número de identificación a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria española (LIVA art.5.cuatro redacc L 2/2010).

Por otra parte, se debe recordar que las operaciones sujetas a IVA no lo están al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del **ITP y AJD**. Ambos impuestos se excluyen entre sí: con carácter general, el IVA grava las operaciones empresariales, mientras que el ITP y AJD grava las no empresariales, no obstante, pueden quedar sujetas a ITP determinadas operaciones realizadas por empresarios, relacionadas con inmuebles y con la transmisión de valores que no quedan gravadas por IVA (nº 7265 S. Memento Fiscal 2011).

Se debe tener en cuenta que en el IVA no se consideran empresariales las actividades de los entes públicos que se realicen en el ejercicio de sus funciones públicas por lo que, en general, no están sujetas al Impuesto las operaciones que realicen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (como excepción, algunas de sus actividades están sujetas al IVA aunque la contraprestación sea de naturaleza tributaria, ver nº 5738 Memento Fiscal 2011). Por el contrario, están sujetas al **IVA** las operaciones realizadas por dichos entes públicos mediante contraprestación no tributaria, que deben considerarse efectuadas en el desarrollo de actividades empresariales.

La normativa del **IAE** recoge una enumeración de actividades empresariales de la que expresamente se excluyen las agrícolas, forestales, pesqueras o ganaderas dependientes.

Entre otros, están exentas del IAE las personas físicas empresarios o profesionales, en todo caso, las entidades sujetas al IS cuando su importe neto de la cifra de negocios, referido al conjunto de sus actividades correspondiente al año anterior, sea inferior a un millón de euros, así como las sociedades civiles y demás entidades sin personalidad jurídica, las comunidades de bienes y herencias yacentes, que normalmente tri-

butan por sus beneficios en régimen de atribución de rentas. Asimismo, están exentos quienes, no estándolo ya por su condición subjetiva, inicien el ejercicio de su actividad en territorio español. En este caso la exención se produce durante los dos primeros periodos impositivos en los que se desarrolle la actividad por la que se tributa (nº 7804 s. Memento Fiscal 2011).

Clases de empresas Las diversas clasificaciones de las empresas atienden, normalmente, a variados criterios: productivos, funcionales, organizativos, de titularidad, etc. Las clasificaciones que tienen un mayor interés para la contabilidad financiera empresarial son las que toman en consideración el **tamaño** (nº 112), **sector productivo** (nº 113) o la **organización jurídica y forma de titularidad** de la misma (nº 114 s.).

Tamaño Se acepta generalmente una división de la empresa que distingue entre pequeña, mediana y gran empresa. Los criterios delimitadores entre cada una de estas categorías son bastante imprecisos, aunque la cifra anual de negocios y el número medio de empleados durante el ejercicio son parámetros referenciales indiscutidos.

A modo orientativo, el anexo a la Recomendación de la Comisión 2003/361/CE, contiene la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME), de la que se deduce la siguiente clasificación según su tamaño:

Empresa	CRITERIOS		
	Balance general anual (miles de euros)	Volumen de negocio anual (miles de euros)	Trabajadores (número de empleados)
Microempresa	< 2.000	< 2.000	< 10
Pequeña	< 10.000	< 10.000	< 50
Mediana	< 43.000	< 50.000	< 250
Grande	≥ 43.000	≥ 50.000	≥ 250

A efectos contables, puede resultar ilustrativa la distinción que, en función de la cifra de negocios, número de empleados y volumen de las partidas del activo del balance, hace la normativa comunitaria (Dir 78/660/CEE modif Dir 2006/46/CE en lo que a los límites monetarios se refiere).

Empresa	CRITERIOS		
	Volumen activo (V)	Cifra de negocios (C)	Trabajadores (T)
	Euros	Euros	Número de empleados
Pequeña	≤ 4.400.000	≤ 8.800.000	50
Mediana	4.400.000 < V < 17.500.000	8.800.000 < C < 35.000.000	50 < T < 250
Grande	> 17.500.000	> 35.000.000	> 250

Por lo que se refiere a la normativa española (PGC NECA 4ª. Elaboración de las cuentas anuales; LSC art.257 s. Formulación del balance, del estado de cambios en el patrimonio neto, memoria y de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas, respectivamente, así como el RD 1515/2007 art.2 y 4) establecen los siguientes parámetros para distinguir las obligaciones de las empresas, ver nº 1620:

Empresa	CRITERIOS		
	Volumen activo (V)	Cifra de negocios (C)	Trabajadores (T)
	euros	euros	Número de empleados
Microempresa	≤ 1.000.000	≤ 2.000.000	≤ 10
Pequeña	≤ 2.850.000	≤ 5.700.000	≤ 50
Mediana	2.850.000 < V ≤ 11.400.000	5.700.000 < C ≤ 22.800.000	50 < T ≤ 250
Grande	> 11.400.000	> 22.800.000	> 250

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

A efectos de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad así como de la presentación de estados financieros, el IASB aprobó en 2009 la Norma Internacional para Pequeñas y Medianas Empresas, en la que no se define PYME como entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, pero sí publican estados financieros con propósito de información general (por ejemplo, entidades que no han emitido títulos sujetos a cotización, entidades que no pertenecen al sector financiero, etc.). La norma desarrolla un régimen simplificado de normas internacionales de contabilidad que pretenden que se aplique a este colectivo de entidades. En el ámbito comunitario esta norma no se ha adoptado como Reglamento.

111

112

112.1

FISCALMENTE, en el **IS** se prevé un régimen especial para las empresas de reducida dimensión, concepto que no coincide con los de empresas pequeñas y medianas. Las sociedades y entidades sujetos pasivos del **IS** cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior, pueden acogerse al régimen especial para las **empresas de reducida dimensión**, que incluye medidas de amortización libre, para inversiones con creación de empleo y para activos fijos nuevos de escaso valor; de amortización acelerada para activos fijos materiales e inmateriales con determinadas condiciones y para elementos patrimoniales objeto de reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de activo fijo material; y otras referidas a la exención por reinversión, pérdidas por deterioro de créditos, a contratos de arrendamiento financiero, al tipo de gravamen y a deducciones especiales en la cuota de inversiones para fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, y por gastos para habitar a los trabajadores a su utilización. Este régimen especial se extiende a los **tres periodos impositivos** inmediatos y siguientes a aquel en que la entidad o conjunto de entidades que formen grupo de reducida dimensión alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para recibir tal consideración en el periodo en que no alcanzaran dicho volumen de actividad como en los dos periodos impositivos anteriores a este último. Esto será aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una **operación de reestructuración empresarial** acogida al régimen especial descrito en el nº 7464, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo en que se realice la operación como en los dos periodos impositivos anteriores a este último (nº 3940 s. Memento Fiscal 2011).

En el **IRPF** existe una reducción del 20% de los rendimientos de los periodos impositivos de 2009, 2010 y 2011 para los empresarios cuya cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y con una plantilla media inferior a 25 empleados (LIRPF disp.adic.27ª redacc L 26/2009). En el **IS**, los sujetos pasivos con esta misma cifra de negocios y volumen de empleo tributan al 20% hasta los primeros 300.000 euros, y al 25% por el resto (LIS disp.adic.12ª redacc RDL 13/2010).

En el **País Vasco** hay un régimen de pequeñas empresas que se aplica, siempre que se desarrollen explotaciones económicas, a aquellas empresas con volúmenes de negocios o activos no superiores a 10 millones de euros (para periodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2009 en **Guipúzcoa** y del 1-1-2010 en **Álava y Vizcaya**), cuyo promedio de plantilla no supere los 50 trabajadores, y que no estén participadas en un porcentaje igual o superior al 25% por empresas que no reúnan los dos requisitos anteriores. Las personas que reúnan dichos requisitos tributan al tipo de gravamen del 24%.

A su vez, se consideran **medianas empresas** aquellas cuyo volumen de operaciones no sea superior a 50 millones de euros (para periodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2009 en **Guipúzcoa** y del 1-1-2010 en **Álava y Vizcaya**) o cuyo inmovilizado neto no rebase los 43.000.000 euros (para periodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2009 en **Guipúzcoa** y de 1-1-2010 en **Álava y Vizcaya**) respectivamente, con promedio de plantilla no superior a 250 trabajadores, siempre que no se encuentren participadas en un porcentaje igual o superior al 25% por otras que no reúnan alguno de los requisitos mencionados.

En **Navarra**, el régimen de **pequeñas empresas** se aplica para cifras de negocios inferiores a 9 millones de euros y se establece un tipo de gravamen especial del 27% a partir de periodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2010. Cuando la cifra neta de negocios del ejercicio anterior sea igual o inferior a 1.000.000 euros, el tipo es del 20% para los periodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2010.

En el **IRPF**, los pequeños y medianos empresarios y profesionales personas físicas pueden estar acogidos alternativamente a alguno de los siguientes métodos de determinación de la **base imponible** derivada del desarrollo de sus actividades:

- **estimación directa normal**: para cualquier tipo de empresas, cualquiera que sea su dimensión;
- **estimación directa simplificada**: es optativa, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de actividades del empresario no exceda de 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior (nº 699 Memento Fiscal 2011); y
- **estimación objetiva**: por signos, índices o módulos, con carácter optativo y aplicable a las actividades que reglamentariamente determine el Ministerio de Hacienda, siempre que el volumen de rendimientos íntegros para el conjunto de actividades, en el año inmediato anterior, no supere los 450.000 euros anuales o los 300.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

También quedan excluidos de este régimen quienes en el ejercicio anterior hubieran realizado un volumen de compras de bienes y servicios superior a 300.000 euros, excluidas las adquisiciones de inmovilizado (LIRPF art.31.1) o aquellos cuyas actividades económicas se desarrollen, total o parcialmente, fuera de territorio español (nº 713 s. Memento Fiscal 2011).

Resulta también de aplicación en el **IRPF** el régimen especial para **empresas de reducida dimensión** previsto en la LIS, y mencionado anteriormente, para lo cual el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de actividades económicas de la persona física contribuyente (LIRPF art.28.1).

En el **IVA**, en función del tamaño de la empresa, resultan de aplicación los siguientes **regímenes especiales** (nº 6750 s. Memento Fiscal 2011):

- el **régimen simplificado**, de carácter voluntario, es aplicable a empresarios personas físicas y comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades que forman una unidad económica susceptible de imposición, que tributan en el **IRPF** según el régimen de atribución de rentas, respecto a las mismas actividades a las que resulta de aplicación el régimen de estimación objetiva del **IRPF** (LIVA art.122 s.; LIRPF art.86 s.);

- el **régimen de recargo de equivalencia**, aplicable con carácter obligatorio a comerciantes minoristas personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF; y
- el régimen especial de la **agricultura, ganadería y pesca**, del cual quedan excluidas aquellas personas cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido, para todas las actividades comprendidas en dicho régimen, de 300.000 euros; o para todas las operaciones, cualquiera que fuera el régimen aplicable, de 450.000 euros.

Sector productivo Atendiendo al objeto de su actividad, las empresas pueden clasificarse de múltiples maneras; así, en principio, se distingue entre:

a) Empresas productoras de bienes. Pueden subdividirse en empresas agrícolas, extractivas, artesanales, industriales de fabricación de bienes de equipo, industriales de fabricación de bienes de consumo, etc.

b) Empresas prestadoras de servicios. Admiten su subdivisión en empresas comerciales (mayoristas y minoristas), de transporte, de seguros, financieras, de ocio y cultura, de enseñanza, de comunicaciones, etc.

PRECISIONES 1) La clasificación en función del sector productivo encuentra soporte legal en la **Clasificación Nacional de Actividades Económicas** (CNAE-2009) (RD 475/2007), que cumple los requisitos establecidos en la Clasificación Europea de Actividades Económicas (NACE Rev.2) (Rgto CE/1893/2006 modif Rgto CE/295/2008).

2) El **fin de la contabilidad** por razón del objeto es la especialización y adaptación de las normas contables generales a los diversos títulos productivos, de lo que los planes de contabilidad sectoriales son ejemplo (nº 9300 s.).

113

FISCALMENTE en función de la actividad se reconocen los siguientes **regímenes fiscales especiales** en el IS:

- de la minería (nº 3870 Memento Fiscal 2011);
- de las sociedades de investigación y explotación de hidrocarburos (nº 3910 Memento Fiscal 2011);
- de las instituciones de inversión colectiva (nº 3590 Memento Fiscal 2011);
- de los fondos de pensiones (nº 10075 Memento Fiscal 2011);
- de las sociedades y fondos de capital-riesgo (nº 3575 Memento Fiscal 2011);
- de las sociedades de desarrollo industrial regional (nº 3585 Memento Fiscal 2011);
- de las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento (nº 4240 Memento Fiscal 2011);
- de las cooperativas de crédito y cajas rurales (nº 4170 Memento Fiscal 2011);
- de las fundaciones y demás instituciones sin ánimo de lucro (nº 2230 y nº 9900 Memento Fiscal 2011);
- de las mutuas de seguros generales, entidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedad profesional (nº 2232 y nº 10107 s. Memento Fiscal 2011);
- de los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos y partidos políticos (nº 2221 y nº 2232 Memento Fiscal 2011);
- de los fondos de promoción de empleo (nº 2221 Memento Fiscal 2011);
- de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (nº 4080 Memento Fiscal 2011);
- de los contratos de arrendamiento financiero (nº 4005 Memento Fiscal 2011);
- de las entidades navieras (nº 4085 Memento Fiscal 2011);
- de las sociedades agrarias de transformación (nº 4200 Memento Fiscal 2011);
- de la conservación de la energía (nº 4250 Memento Fiscal 2011);
- de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (nº 4330 Memento Fiscal 2011);
- de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (nº 4460 Memento Fiscal 2011); y
- de las entidades deportivas (nº 4490 Memento Fiscal 2011).

En el **IVA** resulta fundamental computar las operaciones realizadas en el desarrollo de la actividad propia de la empresa o, en su caso, en relación con el sector diferenciado de la actividad a la que correspondan, con el objeto de proceder al cálculo de la prorrata. Sobre las consecuencias fiscales del importe de la cifra de negocios (ver nº 112.1). Además, en función del sector de actividad, son aplicables los siguientes **regímenes especiales**:

- de la agricultura, ganadería y pesca (nº 6850 Memento Fiscal 2011);
- de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (nº 6890 Memento Fiscal 2011);
- de las operaciones con oro de inversión (nº 7005 Memento Fiscal 2011);
- de las agencias de viajes (nº 6930 Memento Fiscal 2011);
- de servicios prestados por vía electrónica (ver nº 7020 s. Memento Fiscal 2011); y
- de las entregas de gas y electricidad (ver nº 7025 Memento Fiscal 2011).

El **régimen de estimación objetiva** por signos, índices y módulos del **IRPF** se aplica en función de la naturaleza y contenido de la actividad económica, según se describe en las órdenes ministeriales dictadas al efecto (nº 712 s. Memento Fiscal 2011).

113.1

Organización jurídica y forma de titularidad La forma jurídica de organización y titularidad de la empresa es fundamental a la hora de efectuar adscripciones a categorías jurídicas diferen-

114

ciadas de empresas. Por lo general, la inclusión en unas u otras de estas categorías va a tener algunas consecuencias contables.

a) Entidades mercantiles o empresas (a las que se les supone ánimo de lucro) y entidades **no mercantiles** (asociaciones, fundaciones, patronatos, etc., a las que, en principio, se les supone ausencia del mismo).f

PRECISIONES En este aspecto va asentándose el criterio de que el **ejercicio de una actividad empresarial**, independientemente de la titularidad bajo la que se efectúe, caracteriza la empresa como mercantil, con la consecuencia fundamental de quedar sometida al Derecho mercantil, si no en su funcionamiento interno, sí, al menos, en todo lo que afecta a sus relaciones empresariales con terceros.

114.1

FISCALMENTE en el IS, las **entidades sin ánimo de lucro** pueden acogerse a un régimen fiscal especial, ver nº 9458. Asimismo, gozan de **exención** en el IBI y en el IIVTNU, salvo por los bienes afectos a explotaciones económicas no exentas, y en el IAE, en relación con aquellas explotaciones cuyas rentas estén exentas en el IS.

115

b) Empresas individuales y sociales, según que la titularidad de las mismas corresponda a una persona física o jurídica, respectivamente.

PRECISIONES **1)** Respecto a las **sociedades**, sucesivas subclasificaciones permiten distinguir entre:

- regulares e irregulares, si se atiende a las formalidades de su constitución y a su acceso a un registro público;
- mercantiles puras (colectivas, comanditarias, anónimas y limitadas) y especiales (cooperativas, mutualidades, sociedades de garantía recíproca, etc.);
- aquellas que limitan la responsabilidad de sus socios al capital comprometido (comanditarias por acciones, anónimas y limitadas) y las que no la limitan (colectivas y comanditarias simples); y
- las participadas total o mayoritariamente por el Estado y los entes y organismos en los que se organiza (empresas públicas y semipúblicas) y aquellas cuyo dominio corresponde al capital privado (empresas privadas).

2) Con efectos desde el 1-9-2010 el RDLeg 1/2010 aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC). Esta Ley, en cumplimiento con lo dispuesto en la L 3/2009 disp.final 7ª, viene a refundir en un único texto los contenidos de:

- la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) (RDLeg 1564/1989);
- la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL) (L 2/1995);
- la Ley del Mercado de Valores Título X, relativo a las Sociedades Anónimas Cotizadas (L 24/1988); y
- el CCom Libro II Título I Sección 4ª, relativo a Sociedades Comanditarias por Acciones.

115.1

FISCALMENTE los empresarios **personas físicas** son sujetos pasivos del IRPF. No se computan, entre los rendimientos netos de las actividades empresariales de las personas físicas, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, para cuya cuantificación y cómputo se está a lo dispuesto en las normas generales relativas a las ganancias y pérdidas patrimoniales (nº 723 Memento Fiscal 2011).

Las **sociedades** y demás entidades jurídicas son sujetos pasivos del IS. Como excepción, las rentas de las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes, demás entidades sin personalidad jurídica y patrimonios que constituyan una unidad económica susceptible de imposición, se atribuyen a sus socios, comuneros o partícipes quienes tributan por la parte de las mismas que les correspondan según las normas o pactos aplicables, y en su defecto, por partes iguales (nº 2217 s. Memento Fiscal 2011).

En el régimen de **atribución de rentas**, el cálculo de las rentas a integrar en la base imponible se efectúa con arreglo a las normas del IRPF, salvo que todos los miembros de la entidad sean sujetos pasivos del IS o establecimientos permanentes de personas no residentes fiscalmente en territorio español, en cuyo caso la renta se determina según las normas de este último impuesto (ver nº 96 s. Memento Fiscal 2011).

Por excepción, son **sujetos pasivos del IS** y tributan por el mismo:

- las sociedades agrarias de transformación aunque tengan condición de sociedades civiles;
- las comunidades titulares de montes vecinales en mano común;
- los fondos de inversión, de capital-riesgo, de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulación hipotecaria, de titulación de activos a que se refiere la Ley de adaptación de la 2ª Directiva de Coordinación bancaria (L 3/1994 redacc RDLeg 1/2011), y de garantía de inversiones, regulados en la Ley del Mercado de Valores (L 24/1988 redacc L 21/2011), pese a tratarse de entidades carentes de personalidad jurídica y ser patrimonios separados;

– las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico (LIS art.7 modif L 4/2006). La L 46/2002 suprimió el régimen especial de la **transparencia fiscal**. Las entidades acogidas al mismo pasaron a tributar con arreglo al régimen general del IS, salvo las sociedades patrimoniales, antes en transparencia fiscal, para las que se dispuso un nuevo esquema de tributación. Asimismo, la L 35/2006 derogó, a su vez, este régimen especial y establece un régimen transitorio para aquellas **sociedades patrimoniales** que pasen a tributar en el IS según el régimen general. Además, se regula un régimen transitorio sin coste fiscal para permitir la disolución y liquidación de aquellas sociedades patrimoniales que acuerden este proceso y cumplan una serie de requisitos (nº 4325 s. Memento Fiscal 2011).

En el **IVA**, son sujetos pasivos del impuesto las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (LIVA art.84.tres).

En el **ITP**, las comunidades de bienes constituidas por actos inter vivos se equiparan a las sociedades cuando realicen actividades empresariales. Las constituidas por actos mortis causa también quedan equiparadas con iguales efectos cuando continúen en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a 3 años. La equiparación a las sociedades a efectos de ITP alcanza también a los contratos de cuentas en participación y a la copropiedad de buques (LITP art.22).

En el **IAE** también son sujetos pasivos las entidades sin personalidad jurídica que ejerzan actividades económicas en territorio español (nº 7803 Memento Fiscal 2011).

Sobre la exención en este impuesto, derivada de la organización jurídica y forma de titularidad de la empresa, ver nº 110.3.

c) Los grupos de sociedades (CCom art.42 a 49 redacc L 16/2007). Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras. Se considera que existe tal **control** a partir de la constatación de relaciones de dominio evidentes, vía porcentaje de participación mayoritaria en el capital de unas sociedades por otras, o presuntas, si alguna sociedad domina «de facto» el órgano de administración de otra, aun no poseyendo la mayoría del capital.

Según el grado de dominio o participación, el PGC NECA 13ª distingue entre las categorías de:

– **empresas del grupo**, si reúnen los requisitos previstos por el CCom art.42 redacc L 16/2007 para formar parte del grupo o si están controladas por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se encuentren bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias; y

– **empresas asociadas**, cuando sin reunir las características mencionadas para conformar un grupo, el grado de influencia de unas sobre otras es significativo.

Para un estudio de detalle de los grupos de sociedades, ver nº 7000 s.

PRECISIONES 1) Los **desarrollos reglamentarios** básicos del Código de Comercio y demás legislación mercantil, en materia de cuentas anuales individuales de las empresas, lo constituyen el PGC y el PGC PYMES, que, además, aprueba unos criterios contables específicos para microempresas. Adicionalmente, la norma contable nacional se detalla a través de Normas de adaptación y Resoluciones del ICAC, utilizándose también el vehículo de la **consulta** para aclarar determinados aspectos de las normas. Las adaptaciones sectoriales y resoluciones del ICAC previas a la reforma contable que tuvo lugar en 2007, se encuentran vigentes en todos aquellos aspectos que no se opongan a los nuevos contenidos normativos (RD 1514/2007 disp.transitoria 5ª).

2) Otras circunstancias, como pueden ser la **cotización** o no en un mercado secundario organizado de valores (sometiéndose a la disciplina de la Comisión Nacional del Mercado de Valores), el **control** por un organismo público (Banco de España, Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, etc.), o el formar parte o no de sectores productivos sometidos a **autorizaciones de precios** (carburantes, electricidad, comunicaciones, etc.), determinan, a su vez, subdivisiones clasificatorias de las empresas, cuyas consecuencias contables serán consideradas en su momento.

3) Mediante el RD 1159/2010 se aprueban las **Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas**, ya adaptadas a la modificación del Código de Comercio que introdujo la L 16/2007 y se modifica el PGC, fundamentalmente en relación con las combinaciones de negocios y aportaciones de negocios entre empresas del grupo, y el PGC PYMES.

4) En materia de cuentas anuales consolidadas, cuando alguna de las sociedades del grupo haya emitido **valores admitidos a cotización** en mercados regulados, o cuando sin darse esta circunstancia se hubiera optado por seguir el mismo tratamiento de aquéllas, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas en la UE mediante Reglamentos, salvo en los aspectos relativos a la definición de grupo, exenciones a la obligación de consolidar, determinados requerimientos de información en la memoria consolidada y en el contenido del informe de gestión consolidado, en los que han de aplicarse los contenidos del Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA La NIC 27, adoptada por la UE, define un **grupo** como una sociedad dominante y todas sus dependientes. La **relación de dominio** viene determinada por la existencia de control, que a su vez se define como el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Una entidad tiene el control cuando tiene la posibilidad actual de ejercer el poder (por ejemplo, por un contrato) con independencia de si se demuestra activamente o se mantiene pasivamente. Los derechos potenciales de voto mantenidos por una entidad que son ejercitables o convertibles dan esta posibilidad (ver nº 2877 s. Memento NIIF 2010-2011).

El IASB ha emitido en mayo de 2011 la NIIF 10, Estados financieros consolidados, que **deroga la NIC 27**. Esta NIIF tiene como fecha de aplicación, los ejercicios que comiencen a partir de **1-1-2013**, permitiéndose una aplicación anticipada. De momento, no ha sido adoptada en la Unión Europea.