

MEMENTO PRÁCTICO CONTABLE

Es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
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 LÓPEZ, Eduardo (Licenciado en Derecho)

MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, Ana (Licenciada en Derecho)

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

NIÑO AMO, Marta (Doctora en 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)

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-SANTACRUZ MONTES, José Antonio (Ingeniero Industrial)

Colaboraron en ediciones anteriores: Arnaiz, José Manuel; Ayala, José Luis; Barrio Tellado, María José del; Busto Marroquín, Begoña; Camaleño, Cristina; Cornudella Marqués, Jaume; Jiménez Herrero, Juan A.; López Álvarez, Lorenzo; López Rodríguez, Juan; Margarida, Juan Carlos; Mínguez Conde, José Luis; Pérez Gordo, Alberto; Prieto, Begoña; Ramos Sánchez, Sofía; Rico Pérez, Encarnación; Valle de Juana, Luis Ignacio; Serrano Baños, M^a José; Villarroya Lequericaonandia, Begoña.

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
C. Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid
www.efl.es
Precio: 180,96 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-18190-86-5
ISSN: 1137-1307
Depósito legal: M-25472-2020

Impreso en España
por Printing '94
c/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 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.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Contable

2021

Fecha de edición: 30 de septiembre de 2020



Plan general

Número
marginal

PARTE 1ª ELEMENTOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD

Capítulo 1. Estructuras e instrumentos contables fundamentales	100
Capítulo 2. Marco normativo contable	250
Capítulo 3. Obligaciones formales y sustanciales	500
Capítulo 4. Marco Conceptual de la Contabilidad	1150
Capítulo 5. Cambios en criterios contables, errores y cambios de estimaciones	1276
Capítulo 6. Hechos posteriores al cierre del ejercicio	1330

PARTE 2ª ACTIVIDAD HABITUAL DE LA EMPRESA

Capítulo 7. Cuentas anuales y estados financieros intermedios	1375
Capítulo 8. Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias	1650
Capítulo 9. Inmovilizado intangible	1900
Capítulo 10. Deterioro de unidades generadoras de efectivo (UGE) y del fondo de comercio	2130
Capítulo 11. Existencias	2205
Capítulo 12. Activos no corrientes (grupos enajenables) mantenidos para la venta y actividades interrumpidas	2600
Capítulo 13. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	3000
Capítulo 14. Contabilización de impuestos	3200
Capítulo 15. Provisiones y contingencias	4000
Capítulo 16. Retribuciones al personal y transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	4170
Capítulo 17. Instrumentos financieros	4450
Capítulo 18. Transacciones en moneda extranjera	5200
Capítulo 19. Patrimonio neto	5450
Capítulo 20. Ingresos y gastos	5900

PARTE 3ª REGÍMENES ESPECIALES

Capítulo 21. Grupos de empresas y consolidación contable	7000
Capítulo 22. Contratos de cooperación empresarial	7450
Capítulo 23. Situaciones de desequilibrio empresarial	7900
Capítulo 24. Sociedades mercantiles	8400
Capítulo 25. Cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación	9100
Capítulo 26. Contabilidad específica por razón del objeto de la empresa	9300

	Número marginal	
PARTE 4ª VERIFICACIÓN, CONTROL Y VALORACIÓN DE EMPRESAS		
Capítulo 27. Auditoría independiente de cuentas anuales	9620	
Capítulo 28. Análisis de estados contables	9920	
Capítulo 29. Valoración de empresas y elementos patrimoniales	10300	
PARTE 5ª OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO		
Capítulo 30. Operaciones entre empresas del grupo.....	10600	
ANEXOS		11000
TABLA ALFABÉTICA		

F Abreviaturas

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
BE	Banco de España
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCom	Código de Comercio
CINIIF	Comité de Interpretaciones de las NIIF
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)
IAS	International Accounting Standard (Norma Internacional de Contabilidad)
IASB	International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFRS	International Financial Reporting Standard (Norma Internacional de Presentación de Información Financiera)
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LCon	Ley Concursal (RDLeg 1/2020)
LCon/03	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	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LMV	Ley del Mercado de Valores (RDLeg 4/2015)
LSC	Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MC	Marco Conceptual
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NIA-ES	Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación en España
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NOFCAC	Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1159/2010)
NRV	Norma de Registro y Valoración
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 1517/2011)
RD	Real Decreto
Rgto	Reglamento
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
UE	Unión Europea

PARTE PRIMERA**Elementos básicos
de la contabilidad**

Capítulo 1.	Estructuras e instrumentos contables fundamentales	100
Capítulo 2.	Marco normativo contable	250
Capítulo 3.	Obligaciones formales y sustanciales	500
Capítulo 4.	Marco Conceptual de la Contabilidad	1150
Capítulo 5.	Cambios en criterios contables, errores y cambios de estimaciones	1276
Capítulo 6.	Hechos posteriores al cierre del ejercicio	1330

CAPÍTULO 1

Estructuras e instrumentos contables fundamentales

Sección 1. Evolución y concepto de contabilidad	105
Sección 2. Empresa y patrimonio empresarial	110
A. Concepto y clases de empresas	110.1
B. Patrimonio empresarial: la igualdad básica contable	119
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

100

SECCIÓN 1

Evolución y concepto de contabilidad

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.

105

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; 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**.

En primer lugar surge 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.

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.

106

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 [**llevar 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, así como para conocer las bases de rentas y patrimonio de las empresas a efectos de determinar impuestos.

De esta evolución se desprenden **dos sistemas** complementarios: el orientado hacia la información externa, la contabilidad financiera; el orientado hacia la información interna, la contabilidad de gestión («financial accounting» y «management accounting», respectivamente). Responde, asimismo, a la distinción entre «contabilidad general» y «contabilidad analítica».

- 108** Si 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 en la **imposición directa**: el resultado contable es el punto de partida para calcular la base imponible en el IS y sobre el que se realizan determinados ajustes, positivos y negativos, cuando el IS establece criterios diferentes a los contables en materia de calificación e imputación de ingresos y gastos o de valoración de determinadas operaciones (nº 3350 s. Memento Fiscal 2020), así como para determinar las rentas derivadas del desarrollo de actividades económicas en régimen de estimación directa, en el IRPF (nº 1385 s. Memento Fiscal 2020).

A efectos fiscales los contribuyentes del IS deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el CCom, o según lo establecido en las normas por las que se rigen. En el caso de entidades mercantiles liberadas de formalizar cuentas anuales por la norma contable, deben formalizarlas a los solos efectos fiscales.

En el IVA, la contabilidad constituye un instrumento de referencia fundamental, dado que debe permitir el cálculo del importe total del impuesto soportado y 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 10990 s. Memento Fiscal 2020).

La importancia de la contabilidad en el ámbito tributario 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 en el IS, cuando se haya producido un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales que hagan dudar de la fiabilidad o veracidad de la contabilidad (LGT art.53).

- 109** **Concepto de contabilidad** La **contabilidad financiera empresarial** se define 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.

SECCIÓN 2

Empresa y patrimonio empresarial

A. Concepto y clases de empresas

Concepto de empresa En un planteamiento contable, el concepto «empresa» puede referirse a dos aspectos: el económico y el jurídico. 110

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 las reformas que se han venido sucediendo sobre este texto de 1885.

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 constituyen con arreglo al Código de Comercio.

3) **No se reputan 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.Dos). 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.

Fiscalmente, en función de la naturaleza del empresario, se sujeta a tributación en el IS de tener **personalidad jurídica**, y por el IRPF si es una **persona física**.

El concepto de empresa o desarrollo de actividades económicas no es especialmente relevante para el **IS**, dado que este impuesto somete a tributación la totalidad del resultado económico

110.1

obtenido por los contribuyentes del mismo proceda o no del desarrollo de actividades económicas. No obstante, sí impone especialidades fiscales respecto a las **entidades patrimoniales** (entendidas como aquellas en las que más de la mitad de su activo no está afectada al desarrollo de actividades económicas) en la aplicación de la exención sobre las plusvalías obtenidas en la transmisión de la participación en tales entidades, a la compensación de bases imponibles negativas, a la aplicación del tipo reducido en las entidades de nueva creación, así como la no aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión y el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (LIS art.5). En cuanto a la determinación de la base imponible de estas entidades, no existe ninguna especialidad.

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 1327 s. Memento Fiscal 2020). 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 ajeneidad (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** entiende como **empresario o profesional** 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 9142 Memento Fiscal 2020).

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).

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 11305 s. Memento Fiscal 2020).

Se debe tener en cuenta que en el IVA no se consideran empresariales las actividades de las **Administraciones Públicas** 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 9175 Memento Fiscal 2020). 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 (nº 12223 Memento Fiscal 2020).

Entre otros, están exentas del IAE las personas físicas empresarios o profesionales en todo caso. También están exentas las entidades sujetas al IS, las sociedades civiles y las entidades de la LGT art.35.4 (comunidades de bienes, herencias yacientes y demás entidades sin personalidad jurídica, que normalmente tributan por sus beneficios en régimen de atribución de rentas) 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. 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 períodos impositivos en los que se desarrolle la actividad por la que se tributa (nº 12231 s. Memento Fiscal 2020).

- 111 Clases de empresas** Las clasificaciones de las empresas atienden a variados criterios: productivos, funcionales, organizativos, de titularidad, etc. Las que tienen un mayor interés para la contabilidad financiera empresarial son las que toman en consideración el **tamaño** (nº 112 s.), el **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 micro, 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.

La UE publica una Guía del usuario sobre la definición de PYME y supervisa regularmente los efectos prácticos de las definiciones que se encuentran en el anexo a la Recomendación de la Comisión 2003/361/CE, de la que se deduce la siguiente clasificación según su tamaño:

112

Empresa	CRITERIOS		
	Balance general anual (millones €)	Volumen de negocio anual (millones €)	Trabajadores (número de empleados)
Microempresa	≤ 2	≤ 2	< 10
Pequeña	≤ 10	≤ 10	< 50
Mediana	≤ 43	≤ 50	< 250
Grande.....	> 43	> 50	≥ 250

Esta clasificación solo es vinculante para determinadas materias (como las ayudas estatales y la aplicación de los fondos estructurales o los programas comunitarios), si bien la Comisión recomienda a los Estados miembros su utilización. Estos límites se aplican a las cifras correspondientes a las empresas autónomas (entendiendo como tales aquellas que no son asociadas ni vinculadas). Cuando las empresas están asociadas o vinculadas a otras tienen que incluir también los datos relativos al número de empleados, volumen de negocios o balance de las empresas asociadas (situadas en la posición inmediatamente anterior y posterior a estas y en proporción al porcentaje de participación o de derechos de voto, si este es mayor), así como el total de las empresas directa o indirectamente vinculadas (empresas del grupo).

A efectos contables, la Dir 2013/34/UE art.3, que modifica la Dir 2006/43/CE y deroga las Dir 78/660/CEE y Dir 83/349/CEE (tradicionalmente conocidas como Cuarta Directiva y Séptima Directiva en materia de derecho de sociedades), contiene las definiciones de microentidad, pequeña empresa, mediana empresa y gran empresa como aquellas que, en la fecha de cierre del balance, no rebasen los límites numéricos de por lo menos dos de los tres criterios siguientes:

112.1

Empresa	CRITERIOS		
	Volumen balance (V)	Cifra de negocios (C)	Trabajadores (T)
	Euros	Euros	Número de empleados
Microentidad.....	≤ 350.000	≤ 700.000	≤ 10
Pequeña	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000	≤ 50
Mediana	> 4.000.000 ≤ 20.000.000	> 8.000.000 ≤ 40.000.000	> 50 ≤ 250
Grande.....	> 20.000.000	> 40.000.000	> 250

Esta Directiva armoniza los umbrales que clasifican las empresas según su tamaño, garantizando el mismo trato en toda Europa, si bien se permite a los Estados miembros definir umbrales más altos para la pequeña empresa, que no pueden rebasar los 6.000.000 de euros, en el total del balance, ni los 12.000.000 de euros, en el volumen de negocios neto.

Por lo que se refiere a la **normativa española**, se establecen los siguientes parámetros para distinguir las obligaciones de las empresas (nº 1620) [PGC NECA 4ª, elaboración de las cuentas anuales; LSC art.257, 258 y 261, formulación del balance y memoria abreviados -límites de empresa «pequeña» y «mediana» y RD 1515/2007 art.2 y 4, límites de empresa «pequeña» y «microempresa»]:

112.2

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	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000	≤ 50
Mediana	> 4.000.000 ≤ 11.400.000	> 8.000.000 ≤ 22.800.000	> 50 ≤ 250
Grande.....	> 11.400.000	> 22.800.000	> 250

112.3

Normas Internacionales de Información Financiera A efectos de la aplicación de las NIC 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 en atención al tamaño de la empresa sino que consideran pequeñas y medianas entidades a aquellas que no tienen obligación pública de rendir cuentas, pero que 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 mayo del 2015 el IASB terminó el proceso de revisión de esta norma, que comenzó en el 2012, incorporando fundamentalmente aclaraciones y mejoras en las mismas. En la actualidad, el IASB está trabajando en una nueva revisión de esta (Revisión 2019), abierta a comentarios hasta octubre de 2020; en particular, es relevante en lo referente a las materias con nuevas normas: Instrumentos financieros (NIIF núm 9), Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes (NIIF num 15) y Arrendamientos (NIIF num 16). En el **ámbito comunitario** esta norma no se ha adoptado como Reglamento ni tampoco ha sido tomada en consideración en la Dir 2013/34/UE, que simplifica la contabilidad y la información financiera de las PYMES.

112.5

Fiscalmente, el IS no establece ninguna especialidad en función del tamaño de la entidad a efectos de determinar la base imponible. No obstante se prevé un régimen especial para las empresas de reducida dimensión, concepto que no coincide con los de empresas pequeñas y medianas en el ámbito contable. Las sociedades y entidades contribuyentes del IS cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior, tributan de acuerdo con el régimen especial para las **empresas de reducida dimensión**, que incluye medidas especiales a efectos de determinar la base imponible, como la libertad de amortización para inversiones con creación de empleo, la amortización acelerada para activos fijos materiales e inmateriales con determinadas condiciones, y otras referidas a pérdidas por deterioro de créditos, y a contratos de arrendamiento financiero. La aplicación de este régimen fiscal especial requiere que la entidad desarrolle actividades económicas, por lo que las **entidades patrimoniales** no pueden aplicar este régimen fiscal aun cuando su cifra de negocios no alcance los referidos 10 millones de euros en ningún ejercicio.

Este régimen especial se extiende a los **tres períodos 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 tanto en el período en que alcanzaran dicho volumen de actividad como en los dos períodos impositivos anteriores a este último. Esta extensión del régimen fiscal especial también es 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 cada una de ellas las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último (nº 6640 s. Memento Fiscal 2020).

El importe neto de la cifra de negocios también es relevante para determinar si es obligatorio el método de determinación de los **pagos fraccionados** según la base imponible corrida en los tres, nueve y once meses del período, caso de que dicho importe excede de 6 millones euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo. Cuando ese importe sea al menos de 10 millones euros en ese mismo plazo, el contribuyente está obligado también a los pagos fraccionados mínimos determinados en función del resultado contable positivo obtenido en los referidos tres, nueve y once meses del período. Por último, si el importe de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo fuese al menos de 20 millones de euros, el contribuyente está sujeto a unas limitaciones especiales a efectos de la compensación de bases imponibles negativas, así como a la deducción para evitar la doble imposición.

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**: obligatoria salvo que se renuncie, 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 (LIRPF art.30.1) (nº 1422 Memento Fiscal 2020); y
- **estimación objetiva**: por signos, índices o módulos, con carácter optativo y aplicable a las actividades que 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 150.000 euros anuales con carácter general (250.000 para los ejercicios 2016 a 2020 -LIRPF disp.trans.32ª redacc RDL 18/2019-), o los 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

También quedan excluidos de la modalidad de estimación objetiva quienes en el ejercicio anterior hubieran realizado un volumen de compras de bienes y servicios superior a 150.000 euros (250.000 para los ejercicios 2016 a 2020 -LIRPF disp.trans.32ª redacc RDL 18/2019-), excluidas las adquisiciones de inmovilizado (LIRPF art.31.1) o aquellos cuyas actividades económicas se desarrollen, total o parcialmente, fuera de territorio español (nº 1447 s. Memento Fiscal 2020).

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 refiere 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 10530 s. Memento Fiscal 2020):

- el **simplificado**, de carácter voluntario y aplicación automática salvo renuncia, se puede utilizar por 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 **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 de la **agricultura, ganadería y pesca**, también de carácter voluntario y aplicación automática salvo renuncia, están excluidas del mismo aquellas personas cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido, para todas las actividades comprendidas en dicho régimen, de 150.000 euros (LIVA art.124); no obstante, para los ejercicios 2016 a 2020 la cantidad es 250.000 euros (LIVA disp.trans.13ª redacc RDL 18/2019).

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] 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).

[Fiscalmente], en función de la actividad se reconocen los siguientes **regímenes fiscales especiales** en el **IS**:

- de la minería (nº 6555 s. Memento Fiscal 2020);
- de las sociedades de investigación y explotación de hidrocarburos (nº 6595 s. Memento Fiscal 2020);
- de las instituciones de inversión colectiva (nº 6020 s. Memento Fiscal 2020);
- de los fondos de pensiones (nº 3192 Memento Fiscal 2020);
- de las sociedades y fondos de capital-riesgo (nº 5992 Memento Fiscal 2020);
- de las sociedades de desarrollo industrial regional (nº 6012 s. Memento Fiscal 2020);
- de las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento (nº 7095 s. Memento Fiscal 2020);
- de las cooperativas de crédito y cajas rurales (nº 7040 Memento Fiscal 2020);
- de las fundaciones y demás instituciones sin ánimo de lucro (nº 3215 y nº 15160 s. Memento Fiscal 2020);
- de las mutuas de seguros generales, entidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedad profesional (nº 3222 s. y nº 4967 Memento Fiscal 2020);
- de los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos y partidos políticos (nº 3222 s. Memento Fiscal 2020);
- de los fondos de promoción de empleo (nº 3206 Memento Fiscal 2020);
- de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (nº 6892 s. Memento Fiscal 2020);
- de los contratos de arrendamiento financiero (nº 6760 s. Memento Fiscal 2020);
- de las entidades navieras (nº 6910 s. Memento Fiscal 2020);
- de las sociedades agrarias de transformación (nº 7075 Memento Fiscal 2020);
- de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario -SOCIMI- (nº 7150 s. Memento Fiscal 2020);
- de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (nº 7330 s. Memento Fiscal 2020); y
- de las entidades deportivas (nº 7410 Memento Fiscal 2020).

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 prorratea. Sobre las consecuencias fiscales del importe de la cifra de negocios (ver nº 112.5). Además, en función del sector de actividad, son aplicables los siguientes **regímenes especiales**:

- de la agricultura, ganadería y pesca (nº 10665 s. Memento Fiscal 2020);
- de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (nº 10750 s. Memento Fiscal 2020);

113

113.1

- de las operaciones con oro de inversión (nº 10865 s. Memento Fiscal 2020);
- de las agencias de viajes (nº 10795 s. Memento Fiscal 2020);
- de servicios prestados por vía electrónica (ver nº 10885 s. Memento Fiscal 2020).

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 1440 s. Memento Fiscal 2020).

114 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 diferenciadas 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).

114.1

[Fiscalmente,] en el IS todas las entidades con personalidad jurídica son **contribuyentes del IS** cualquiera que sea su forma jurídica, tengan o no ánimo de lucro, aunque la LIS también otorga la condición de contribuyente a ciertas entidades, aunque no tengan personalidad jurídica, como fondos de inversión, fondos de pensiones, uniones temporales de empresa, grupos de entidades, etc. No obstante, algunas formas jurídicas especiales, como las **entidades sin ánimo de lucro** (fundamentalmente, asociaciones y fundaciones) pueden acogerse a un régimen fiscal especial, ver nº 9455.1. Asimismo, esas entidades gozan de **exención** en el IBI, 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.

Otra de las características del IS es que la renta generada en la realización de cualquier actividad económica está sujeta al IS cualquiera que sea la forma jurídica de la entidad, aun cuando el tipo de gravamen puede ser inferior al general cuando se desarrolla bajo algunas formas jurídicas particulares (instituciones de inversión colectiva, cooperativas, mutualidades, asociaciones de utilidad pública, fundaciones etc).

115

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

[Precisiones] Respecto a las **sociedades**, sucesivas subclasificaciones permiten distinguir entre:

- regulares y devenidas 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).

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 como rentas del ahorro (nº 1469 Memento Fiscal 2020).

Las **sociedades mercantiles** y demás entidades con personalidad jurídica son contribuyentes del IS. Como excepción, las rentas de las sociedades civiles, sin personalidad jurídica o teniéndola siempre que su objeto no sea mercantil, 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 según su impuesto personal por la parte de las mismas que les correspondan según las normas o pactos aplicables a los mismos, y en su defecto, por partes iguales (nº 3194 s. Memento Fiscal 2020).

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 contribuyentes 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 4967 s. Memento Fiscal 2020).

Por excepción, son **contribuyentes del IS** y tributan por el mismo, aun cuando no tengan personalidad jurídica (LIS art.7):

- 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 titulización hipotecaria, de titulización (L 5/2015), y de garantía de inversiones, regulados en la Ley del Mercado de Valores (RDLeg 4/2015), pese a tratarse de entidades carentes de personalidad jurídica y ser patrimonios separados;

- las uniones temporales de empresas;
- los grupos fiscales.

En el **IVA**, con carácter general, son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y, con carácter particular, también son sujetos pasivos 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, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto (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 12229 Memento Fiscal 2020).

Sobre la exención en este impuesto, derivada de la organización jurídica y forma de titularidad de la empresa, ver nº 110.1.

c) Los grupos de sociedades (CCom art.42 a 49). 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 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, aprueban 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.trans.5ª).

2) 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.

Normas Internacionales de Información Financiera La NIIF núm 10, adoptada por la UE mediante Rgto UE/1254/2012, define un **grupo** como una sociedad dominante y sus dependientes. La **relación de dominio** viene determinada por la existencia de control, que a su vez se produce cuando el inversor se encuentra expuesto o tiene derecho a unos rendimientos variables para su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en dichos rendimientos a través del poder que se ejerce sobre ella. Una entidad tiene el control cuando tiene derechos en vigor que le otorgan la posibilidad actual de dirigir las actividades relevantes. En algunos casos, este control se puede evaluar con facilidad, por ejemplo, cuando el control se logra con la mayoría de los derechos de voto; en otras ocasiones, se deben analizar otro tipo de circunstancias como los acuerdos contractuales (NIIF núm 10 p5, 6, 10 y 11). Esta NIIF ha debido ser aplicada en el ámbito europeo para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2014, aunque también permitía una aplicación anticipada.

Asimismo, el citado Reglamento (Rgto UE/1254/2012) adopta la NIIF núm 11 que regula los **Acuerdos conjuntos**, los cuales incluyen tanto las operaciones conjuntas como los negocios conjuntos. Estos acuerdos presentan la característica de que dos o más partes se vinculan a través de un acuerdo contractual que les otorga el control conjunto; se requiere en estos casos el consentimiento unánime de todas las partes que comparten el control sobre el acuerdo para la adopción de las decisiones relevantes (NIIF núm 11 p4 a 7).

En el caso de que un inversor posea **influencia significativa** sobre una entidad, esta se califica como asociada. Las inversiones en entidades asociadas y la aplicación del método de la participación quedan regulados en la NIC núm 28, adoptada por el Rgto UE/1254/2012.

117

Fiscalmente, el IS establece un régimen especial (régimen de consolidación fiscal), de carácter opcional, aplicable a los grupos fiscales, que tienen la consideración de contribuyente del impuesto de optar por dicho régimen fiscal. A estos efectos es preciso tener en cuenta que la noción y composición de un grupo fiscal no coincide con el de grupo de sociedades a efectos mercantiles (ver nº 3532 s.).

El régimen de consolidación fiscal es más ventajoso que el régimen general del IS para las entidades que integran el grupo, pues, entre otras diferencias, permite que se compensen los beneficios con las pérdidas del resto de entidades del grupo, cosa que en el régimen individual no puede hacerse al no ser deducible el deterioro de la pérdida de valor de la participación tenida en el capital de la entidad que genera las pérdidas. Además, los requisitos exigidos a las deducciones en la cuota se computan a nivel de grupo, y es objeto de diferimiento la tributación de las rentas generadas en las operaciones internas realizadas entre las entidades que integran el grupo a través del mecanismo de eliminación e integración de dichas rentas (ver nº 6095 s. Memento Fiscal 2020).

En el IVA, existe un régimen especial del grupo de entidades (REGE), con dos modalidades de aplicación, la simplificada y la especial avanzada. Este régimen tiene carácter optativo y su ámbito subjetivo tampoco coincide ni con los grupos fiscales a efectos del IS ni con el de grupos de la legislación mercantil (ver nº 10905 s. Memento Fiscal 2020).

B. Patrimonio empresarial: la igualdad básica contable

119

Concepto de patrimonio	120
Elementos patrimoniales del balance	125
Elementos patrimoniales de cuenta de pérdidas y ganancias y del estado de cambios del patrimonio neto	125.1
Ecuación fundamental de la contabilidad	126
Inventario o balance extracontable	127
Organización del patrimonio	128

120

Concepto de patrimonio Tradicionalmente el patrimonio se ha podido definir desde el punto de vista jurídico o desde el económico. Además, como elementos que integran el concepto, deben ser tenidas en cuenta las notas de dependencia y afección a un fin concreto (nº 123 s.).

121

Concepto jurídico Se considera patrimonio el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que, bajo la titularidad de una persona natural o jurídica, están afectos a un fin concreto y son susceptibles de valoración económica.

A efectos de su **valoración**, el patrimonio está formado por una parte positiva y otra negativa:

- la **parte positiva** es la constituida por los bienes (elementos materiales o tangibles) y los derechos (elementos inmateriales o intangibles), derivados de relaciones jurídicas de propiedad, posesión, uso, crédito, etc.; y

- la **parte negativa** está formada por las obligaciones, originadas por la asunción de responsabilidades jurídicas de dar, hacer o consentir.

La suma algebraica del valor positivo de los bienes y derechos y del valor negativo de las obligaciones daría como resultado el valor del **patrimonio neto**. Así, tendríamos que:

$$\text{PATRIMONIO NETO} = \text{BIENES} + \text{DERECHOS} - \text{OBLIGACIONES}$$

122

Concepto económico Las **responsabilidades** de una empresa no quedan solo limitadas a las responsabilidades frente a terceros, sino que incluyen también las asumidas frente a los titulares de la empresa por razones de propiedad.

El conjunto de bienes, derechos y obligaciones que conforma el patrimonio se extiende, en lo que respecta a las **obligaciones**, no sólo a las responsabilidades frente a terceros, sino también a las asumidas frente a los titulares de la empresa por razones de propiedad.

Desde este punto de vista, en el que la empresa es considerada un ente autónomo distinto de su titular, los bienes y derechos pasan a ser **medios económicos**, mientras que las obligaciones, tanto las asumidas con terceros (de crédito) como con los titulares (de propiedad), configuran los **medios financieros** necesarios para el sostenimiento de los medios económicos productivos.

Sólo los elementos patrimoniales susceptibles de valoración económica tienen acceso al patrimonio. Por tanto, este es ponderable en términos monetarios, permitiendo, a partir de la fijación del **valor monetario** de todos sus componentes en un momento dado y, por tanto, el de su conjunto, un seguimiento cuantitativo de sus variaciones en el tiempo, en relación con cada uno de sus elementos, y también de forma global.