

Cuestiones tributarias prácticas

«NUEVOS LÍMITES Y CONCEPTOS A TENER EN CUENTA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS MERCANTILES Y TRIBUTARIAS»

J.A. Sánchez García

Máster en Tributación por el CEF

El cumplimiento por parte de la empresa de las obligaciones materiales de carácter mercantil, tributario o laboral va acompañado por un elenco de obligaciones de tipo formal que aumentan las cargas que tienen que soportar los empresarios y profesionales que realizan cualquier actividad económica. Todo ello se refleja en la existencia de un gran número de límites, umbrales de aplicación de distintas normativas, cantidades que obligan a declarar de una u otra forma, cuantías para formular las cuentas anuales de forma abreviada o normal y otros requisitos cuantitativos de diverso tipo que pueden llevar muchas veces a confusión sobre si el contribuyente está sujeto a una obligación legal o no.

La Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE del 5), de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, ha supuesto la aprobación de nuevas normas mercantiles y contables y nuevas modificaciones en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, derivadas de la necesaria adaptación a dicha nueva normativa mercantil y contable. Esta ley entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Con este comentario queremos poner al día de forma esquemática los distintos umbrales y límites cuantitativos más importantes exigidos por la normativa mercantil, contable y tributaria que deben respetar las empresas en el cumplimiento de sus obligaciones, para con sus socios y para con la Administración Pública.

NORMATIVA MERCANTIL DE NATURALEZA CONTABLE

I. Cuentas anuales, modelo normal, abreviado o simplificado.

Las cuentas anuales, con la nueva normativa mercantil, pasan a estar compuestas por:

- El balance.
- La cuenta de pérdidas y ganancias.
- Un estado de cambios en el patrimonio neto.
- Un estado de flujos de efectivo.
- La memoria.

Con la normativa vigente hasta ahora, recordamos que las cuentas anuales estaban formadas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria (dentro de esta se encontraba el cuadro de financiación, el cual ha desaparecido con la nueva normativa). Del mismo modo, las cuentas anuales deben todavía formularse en el modelo que corresponda (normal o abreviado), de acuerdo con lo dispuesto por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1994, modificada por la Orden Ministerial de 8 de octubre de 2001. Las nuevas cuentas anuales que se formulen para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 deberán hacerse en los modelos que se aprueben mediante Orden del Ministerio de Justicia.

En principio, todo **empresario individual** debe formular cuentas anuales, como mínimo, en el modelo abreviado. Aunque nada impide que pueda utilizar los modelos normales.

Ahora bien, cuando se trata de una empresa con **forma societaria** (sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones), la regla se invierte, de forma que deberán

formular sus cuentas anuales, como regla general, en los modelos normales. No obstante, podrán utilizar los modelos abreviados cuando no superen determinados límites cuantitativos. Los nuevos límites establecidos por la Ley 16/2007 son los regulados en los nuevos artículos 175 y 176 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) (hasta el ejercicio 2007 en los arts. 181 y 190).

Balance abreviado

Podrán formular balance abreviado las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 5.700.00 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Estado de cambios en el patrimonio neto abreviado

Los límites establecidos para el estado de cambios en el patrimonio neto abreviado son los mismos que los dispuestos para el balance abreviado. Es más, las anteriores referencias al balance abreviado se hacen ahora conjuntamente al balance abreviado y al estado de cambios en el patrimonio neto abreviado.

Memoria abreviada

Podrán formular la memoria abreviada las sociedades que puedan formular el balance abreviado y estado de cambios en el patrimonio neto abreviado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 201 del TRLSA.

Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada

Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas de activo no supere los 11.400.000 euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Como se aprecia, las cantidades que limitan la posibilidad de realizar cuentas abreviadas son distintas para el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, siendo los límites de la cifra de negocios el doble de los establecidos para el valor del activo. Ello puede dar lugar a que se deba utilizar para un mismo ejercicio el modelo normal de balance y estado de cambios en el patrimonio neto y el abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias, y viceversa.

Todo lo anterior se puede expresar en el siguiente cuadro:

	Activo	Cifra de negocios	Trabajadores
Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados	≤ 2.850.000	≤ 5.700.000	50
P y G abreviada	≤ 11.400.000	≤ 22.800.000	250

Recordamos que las cuantías vigentes hasta 2007 eran las siguientes:

	Activo	Cifra de negocios	Trabajadores
Balance abreviado	≤ 2.373.997,81	≤ 4.747.995,63	50
P y G abreviada	≤ 9.495.991,25	≤ 18.991.982,5	250
Cuentas simplificadas			
• En general	≤ 1.000.000	≤ 2.000.000	10
• Fundaciones y asociaciones	< 150.000	< 150.000	5

Estado de flujos de efectivo

No existe un estado de flujos de efectivo normal y otro abreviado. Pero no existirá obligación de elaborar el estado de flujos de efectivo cuando pueda formularse balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado.

Memoria abreviada

Podrán formular la memoria abreviada las sociedades que puedan formular el balance abreviado y estado de cambios en el patrimonio neto abreviado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 201 del TRLSA.

Por lo que se refiere a las **cuentas anuales simplificadas**, la regulación vigente hasta el ejercicio 2007 se contiene en el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero. Y, aunque aún no ha sido desarrollado ni aprobado, se prevé también la existencia de un nuevo régimen simplificado de la contabilidad y de las cuentas anuales, si bien se espera que pueda incorporar profundos cambios, de cara a potenciar su uso por pequeños y medianos empresarios y profesionales, dado que el vigente régimen simplificado ha tenido poco éxito.

II. Informe de gestión.

El informe de gestión es un documento que debe contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta. Este informe deben elaborarlo obligatoriamente todas las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones.

Sin embargo, las sociedades que formulen **balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados** no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión (art. 202.3 del TRLSA).

III. Auditoría de cuentas.

Las empresas y entidades deben someter sus cuentas anuales, de cada ejercicio, a auditoría de cuentas cuando se cumpla alguna de las circunstancias que se establecen en la Ley de Auditoría de Cuentas y en la Ley de Sociedades Anónimas (art. 203).

No obstante, con carácter general, por lo que se refiere a las cuantías, no existirá obligación de someter las cuentas a auditoría cuando las sociedades o entidades puedan presentar el **balance abreviado**.

IV. Cuentas consolidadas.

Los grupos de sociedades están obligados a presentar las cuentas consolidadas del grupo. No obstante, existe una excepción a dicha obligación, siempre que ninguna de las sociedades del grupo cotice en Bolsa. De acuerdo con el artículo 43 del Código de Comercio, las sociedades del grupo no estarán obligadas a efectuar la consolidación, salvo que alguna de ellas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado bursátil, cuando en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad dominante el conjunto de las socieda-

des no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en TRLSA para la formulación de **cuenta de pérdidas y ganancias abreviada**.

V. Grupo de sociedades.

Grupo contable

Por otro lado, la nueva regulación mercantil de los grupos de sociedades ha introducido una novedad importante a la hora de determinar si existe o no grupo de sociedades.

Con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presume **unidad de decisión** cuando se hallen bajo una dirección única. Este concepto de grupo incluye, por tanto, los supuestos en los que existe participación o control directo o indirecto de una sociedad dominante sobre otras dependientes (grupo vertical), como aquellos supuestos denominados de grupo horizontal, en los que, aun sin existir participación entre varias sociedades, todas ellas están controladas, por ejemplo, por una persona física que posee el capital de todas ellas.

En particular, la ley establece dos supuestos en los que se presume la existencia de esa unidad de decisión:

1. Se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con esta en alguna de las siguientes situaciones:
 - a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
 - b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - d) Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que se deban formular las cuentas consolidadas y en los dos ejercicios anteriores.
2. Se presumirá igualmente que existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo **dirección única**. En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta.

Por otro lado, son sociedades **multigrupo** aquellas que, sin ser dependientes, son gestionadas por una o varias sociedades del grupo, conjuntamente con otra u otras sociedades ajenas al grupo, presumiéndose que existe gestión conjunta cuando así lo establezcan los estatutos de la sociedad o cuando existan pactos o acuerdos que permitan a los socios que participan en la gestión conjunta ejercer el derecho de veto en la toma de decisiones sociales.

Finalmente, son sociedades **asociadas** aquellas en las que una o varias sociedades del grupo ejercen una influencia notable, presumiéndose dicha influencia cuando se posee una participación en el capital de, al menos, el 20 por 100, o del 3 por 100 si la sociedad participada cotiza en Bolsa.

Pues bien, la nueva normativa, introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, vigente a partir del 1 de enero de 2008, parece que elimina del concepto de grupo de sociedades cualquier referencia a los grupos horizontales, puesto que solo existirá grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el **control** de otra u otras, desapareciendo como determinante de la presencia de grupo la existencia de unidad de decisión.

Comentarios

1. El **importe neto de la cifra de negocios** se configura como un concepto esencial en todos los aspectos tratados. Según la Resolución del ICAC, de 16 de mayo, los componentes a considerar para determinar dicho importe neto de la cifra de negocios son los siguientes:

Componentes positivos:

1. Las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa.
2. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe la empresa a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella.
3. La parte de las subvenciones otorgadas en función de las unidades de producto vendidas y que forma parte de su precio de venta.

Componentes negativos:

1. Las devoluciones de ventas.
2. Los *rappels* sobre ventas o prestaciones de servicios.
3. Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

Por otro lado, este importe neto de la cifra de negocios es un concepto utilizado también en el ámbito tributario, como veremos más adelante.

2. La mayoría de las obligaciones comentadas se establecen por referencia, bien a la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, o bien a la existencia de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Estas obligaciones las podemos resumir de la siguiente forma:

	Balance y estado de cambios en el patrimonio neto		Cuenta de pérdidas y ganancias	
	Abreviados	Normales	Abreviada	Normal
Memoria abreviada	SÍ	NO		
Estado de flujos de efectivo	NO	SÍ		
Informe de gestión	NO	SÍ		
Auditoría	NO	SÍ		
Consolidación de cuentas			NO	SÍ

NORMATIVA TRIBUTARIA

I. Empresa de reducida dimensión.

A efectos de la aplicación del régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, el artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), también modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, establece que dicho régimen se aplicará siempre que el **importe neto de la cifra de negocios** habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a **8 millones de euros**.

En la redacción dada por la Ley 16/2007, vigente a partir del 1 de enero de 2008, el artículo 108 añade que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente, se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge (la referencia al cónyuge es nueva) u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

II. Gran empresa.

IVA

A efectos del IVA, se entiende por grandes empresas aquellas cuyo **volumen de operaciones** en el año inmediato anterior, calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 121 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, supere los **6.010.121,04 euros**.

Retenciones

Igualmente, a efectos de retenciones a cuenta del IRPF, IS o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tienen la consideración de grandes empresas aquellas en las que concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Es decir, aquellas cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de mil millones de pesetas (**6.010.121,04 euros**).

Pagos fraccionados

También tienen la consideración de gran empresa, aquellas cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, haya superado la cantidad de **6.010.121,04 euros** durante los 12 meses

anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo a cuenta del que se deben efectuar los correspondientes pagos fraccionados.

Modelos de declaración del IS

Aunque parece que sería lógico que las empresas de reducida dimensión pudiesen utilizar un modelo simplificado o más sencillo de declaración, los dos modelos básicos de declaración existentes (modelos 200 y 201) no siguen el mismo criterio expresado arriba para definir una empresa de reducida dimensión. Siendo el modelo normal el modelo 200, el modelo 201 debería poder ser utilizado por las empresas que tuviesen la consideración de reducida dimensión conforme al artículo 108 citado.

Sin embargo, solo podrán utilizar el modelo 201 aquellas sociedades que no estén obligadas durante el ejercicio a la presentación de declaraciones-liquidaciones con periodicidad mensual por el IVA y por retenciones a cuenta del IRPF, del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al no haber superado su **volumen de operaciones**, calculado conforme a lo dispuesto en la Ley del IVA, la cantidad de **6.010.121,04 euros** durante el año natural en que se inicie el período impositivo que es objeto de declaración.

III. Grupo fiscal.

El concepto de grupo fiscal establecido en la Ley del IS no coincide con el concepto mercantil y contable de grupo de sociedades establecido en el Código de Comercio.

Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de esta.

Se entenderá por **sociedad dominante** aquella que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el **75 por 100 del capital social** de

otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación y siempre que dicha participación se mantenga durante todo el período impositivo, salvo disolución de la sociedad participada (art. 67.2 del TRLIS). La sociedad dominante del grupo fiscal no puede ser dependiente de ninguna otra residente en territorio español.

Todas las sociedades pertenecientes al grupo fiscal deben ser residentes en territorio español (art. 67.1 del TRLIS).

Por otro lado, no pueden formar parte del grupo fiscal las sociedades que estén exentas de este impuesto, las que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4.º del TRLSA, las que estén sujetas al IS a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante, ni las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.

IV. Operaciones vinculadas.

A efectos fiscales, el artículo 16.3 del TRLIS, establece que se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

Relaciones socio-sociedad

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

Relaciones entre sociedades de un mismo grupo

- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.

Supuestos de participación entre entidades sin formar grupo mercantil

- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un merca-

do regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 16/2007.

En la regulación de las operaciones vinculadas es muy frecuente, como apreciamos, la remisión al artículo 42 del Código de Comercio, que regula los grupos de sociedades, mas en ningún caso al concepto de grupo fiscal.

V. Participación significativa en sociedades.

El concepto de participación significativa, de **al menos el 5 por 100 de las participaciones** de una sociedad, es también muy utilizado por la normativa tributaria. Podemos citar su utilización en los siguientes preceptos:

- Artículo 30 del TRLIS, al regular la deducción por doble imposición interna. Debe tratarse de una participación, directa o indirecta, de al menos el 5 por 100, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.
- Artículo 42 del TRLIS, en su redacción dada por la Ley 16/2007, para la aplicación de la deducción por reinversión en caso de transmisión o inversión en valores. Cuando los elementos transmitidos consistan en valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de todo tipo de entidades, se exige una participación no inferior al 5 por 100

sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión. También se exige dicho porcentaje mínimo del 5 por 100 cuando sean valores los elementos en los que se materialice la reinversión.

- La participación de, al menos, el 5 por 100 en una sociedad determina la existencia de una sociedad *holding*, siempre que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y las acciones o participaciones se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación.
- Artículo 94 del TRLIS. El régimen especial previsto en este artículo para las aportaciones no dinerarias a sociedades exige también que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del IRPF, representen una participación de, al menos, un 5 por 100 de los fondos propios de la entidad.
- Artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. Se establece también una participación mínima de la persona física del 5 por 100 (caso de participación individual) en sociedades para que las participaciones poseídas puedan gozar de la exención establecida en dicho artículo respecto al Impuesto sobre el Patrimonio. Además, en caso de que la sociedad poseída por la persona física sea *holding* (tenga en su activo participaciones en otras entidades), para tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio más de la mitad del activo no debe estar constituido por valores o elementos no afectos a actividades económicas. A efectos del derecho a la exención, no se computan como valores los que otorguen al menos el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, disponiendo de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Comentarios

1. Importe neto de la cifra de negocios y volumen de operaciones. Resulta especialmente confusa la utilización de ambos conceptos o límites a la hora de determinar la existencia de una obligación u otra, o de ambas a la vez. El importe neto de la cifra de negocios se utiliza para definir una empresa como de reducida dimensión, pero el concepto de volumen de operaciones es el que se aplica para definir una gran empresa, siendo los límites cuantitativos distintos en uno y otro caso. Así, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del IVA.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación con la parte de su patrimonio transmitida.

Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

- 1.^a Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
- 2.^a Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta ley.
- 3.^a Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de la Ley del IVA, incluidas las que no gocen de exención, así como

las operaciones exentas relativas al oro de inversión, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

2. Empresa de reducida dimensión y gran empresa. De acuerdo con lo anterior, resulta curioso constatar que una empresa puede ser considerada, a la vez, empresa de reducida dimensión y gran empresa. Pensemos en una entidad que durante el ejercicio 2006 ha tenido un importe neto de su cifra de negocios de 7.000.000 de euros y que su volumen de operaciones durante dicho ejercicio es aproximadamente el mismo. Sería una empresa de reducida dimensión por su importe neto de la cifra de negocios, puesto que no alcanza los 8.000.000 de euros y, a la vez, sería considerada gran empresa, puesto que su volumen de operaciones supera los 6.010.121,04 euros. Se trata de un ejemplo más de la confusión que puede presidir al contribuyente.
3. Diferencias entre grupo contable y fiscal.

El elemento fundamental para la determinación de la existencia del grupo fiscal es el porcentaje de participación en el capital social, sin que se tengan en cuenta otros factores que sí se tienen en cuenta para valorar la existencia del grupo de sociedades a efectos mercantiles y contables, como los de poseer la mayoría de los derechos de voto o nombrar a los miembros del consejo de administración o la dirección única. Asimismo, a efectos contables, se presume que una sociedad es dominante cuando su participación en el capital social de la dominada es superior al **50 por 100**, mientras que a efectos fiscales, como hemos señalado, el porcentaje es del 75 por 100, ya sea esta participación directa o indirecta.

Además, del régimen de tributación consolidada se excluye a las sociedades multigrupo y a las asociadas, que sí se tienen en cuenta en la consolidación contable.

Y por último, el régimen de consolidación contable es obligatorio para el grupo de sociedades (salvo que no esté obligado a consolidar por no superar los límites que permiten presentar la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada). En cambio, el régimen de consolidación fiscal es optativo para el grupo fiscal, pudiendo optarse por él mediante acuerdo adoptado por todas y cada una de las sociedades que van a formar parte del grupo fiscal, acuerdos que deberán ser comunicados a la Administración Tributaria.

Por tanto, en la aplicación del régimen de consolidación fiscal surgen múltiples discrepancias respecto del proceso de consolidación contable, pues, además de partir de un concepto de grupo de sociedades más restrictivo que el utilizado por las normas contables, se producen diferencias en el proceso de determinación de la base imponible consolidada.

Así por ejemplo, como regla general, en el proceso de consolidación fiscal es posible la compensación por el grupo de las bases imponibles negativas pendientes correspondientes a las sociedades individuales que forman parte del mismo.

4. Por último, como hemos visto, son múltiples las referencias en la normativa tributaria al artículo 42 del Código de Comercio, norma mercantil de naturaleza contable. Además de las citadas anteriormente, podemos señalar otras referencias a dicho precepto, como la del artículo 11.4 b) del TRLIS al regular la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, la del artículo 12.6 b) del mismo cuerpo legal, al regular la amortización fiscal del fondo de comercio, en el artículo 20 del mismo Texto Refundido, en la regulación de la subcapitalización, o en el artículo 21 de dicho Texto Refundido, sobre la exención para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera.