GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN **4**
- Resumen de obligaciones fiscales y formales

1. DECLARACIÓN CENSAL, MODELOS 036 ó 037 **7**
- Declaración de alta. Solicitud de NIF 7
- Declaración de modificación y baja 9
  - Resumen de documentación que acompaña al modelo 036 11

2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS **14**

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS **16**
- Incompatibilidad entre regímenes 16
- Renuncia 17
- Exclusión 17
- Estimación directa normal 18
- Estimación directa simplificada 19
  - Tabla de amortización simplificada 20
- Estimación objetiva 21
- Pagos fraccionados 23

4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES **26**
- Período impositivo y devengo 27
- Esquema de liquidación 27
- Base Imponible 28
- Tipo de gravamen y cuota íntegra 29
- Deducciones y bonificaciones 29
- Deducciones para incentivar determinadas actividades 30
- Retenciones e ingresos a cuenta 30
- Pagos fraccionados 31
- Declaración 34
- Obligaciones contables y registrales 35

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO **36**
- Actividades exentas del IVA 36
- Regímenes de tributación 36
- Régimen general 37

• Régimen especial simplificado 39
• Régimen especial del recargo de equivalencia 44
• Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAG y P) 46
• Régimen especial del criterio de caja 48
• Operaciones intracomunitarias 49
• Las facturas 50

6. OTRAS OBLIGACIONES FISCALES. RETENCIONES 54
• Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta. Modelos 111 y 190 55
• Retenciones por arrendamiento de bienes inmuebles. Modelos 115 y 180 56
• Retenciones del capital mobiliario. Modelos 123 y 193 57

7. DECLARACIONES INFORMATIVAS 58
• Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro. Modelo 340 58
• Declaración anual de partícipes y aportaciones a planes de pensiones. Modelo 345 59
• Declaración anual de operaciones con terceros. Modelo 347 59

8. FORMAS DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES 61

9. NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS 64

10. CERTIFICADO ELECTRÓNICO 65
• Quiénes pueden solicitar un certificado electrónico 65
• Obtención del certificado electrónico 65
• Instalación del certificado electrónico 65
• Período de validez del certificado electrónico 66
• Renovar un certificado electrónico 66
• Revocar un certificado electrónico 66
• Eliminar un certificado electrónico 66
• Documentación para acreditar la identidad 66

NORMATIVA BÁSICA 69

INTRODUCCIÓN

Iniciar una actividad económica empresarial o profesional, origina un conjunto de obligaciones fiscales de carácter estatal. Algunas antes del inicio y otras deben cumplirse durante su desarrollo.

Estas actividades económicas pueden realizarse por **personas físicas** (autónomos), **personas jurídicas** (entidades mercantiles) o por **entidades sin personalidad jurídica** (sociedades civiles y comunidades de bienes).

Con carácter general, **antes de iniciar** una actividad económica debe presentarse declaración censal, **modelos 036 ó 037**. El **modelo 840** del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) lo presentarán sólo los que no estén exentos del pago del Impuesto, y antes del transcurso de **1 mes** desde el inicio de la actividad.

Iniciada la actividad, los ingresos percibidos por autónomos y entidades sin personalidad jurídica, tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF (pagos a cuenta y declaración anual). Las sociedades mercantiles tributan por el Impuesto sobre Sociedades, IS (pagos a cuenta y declaración anual).

Además, se deben cumplir las obligaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, declaraciones informativas (operaciones con terceros, declaración anual de retenciones, etc.) y las obligaciones formales que correspondan, en función de las actividades desarrolladas.

RESUMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR ACTIVIDADES ECONÓMICAS

	PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS JURÍDICAS	ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA
ANTES DE INICIAR LA ACTIVIDAD:			
Declaración censal (alta, solicitud NIF): modelo 036/037	■	■	■
DURANTE LA ACTIVIDAD:			
Declaración censal (modificación): modelo 036/037	■	■	■
IAE: modelo 840, 848		■	■
IRPF: modelo D-100, 130, 131	■		■ Régimen de atribución de rentas
Retenciones: modelo 111, 190	■	■	■
IS: modelo 202, 222, 200, 220		■	■
IVA: modelo 303, 390	■	■	■
Declaración anual de operaciones con terceros: modelo 347	■	■	■
DESPUÉS DE LA ACTIVIDAD:			
Declaración censal (baja): modelo 036/037	■	■	■
IAE: modelo 840		■	■

RESUMEN DE OBLIGACIONES FORMALES EN PERSONAS FÍSICAS

	EMPRESARIOS				PROFESIONALES
OBLIGACIONES CONTABLES:	**Estimación directa normal**	**Estimación directa simplificada**	**Estimación objetiva (módulos)**		**Estimación directa normal y simplificada**
Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad	■ En actividades mercantiles	■ En actividades mercantiles OPCIONAL (si opta no es necesario llevar libros registro)	■ En actividades mercantiles OPCIONAL (si opta no es necesario llevar libros registro)		■ OPCIONAL (si opta no es necesario llevar libros registro)
LIBROS REGISTRO IRPF:	**Estimación directa normal**	**Estimación directa simplificada**	**Estimación objetiva (módulos)**		**Estimación directa normal**
Libro registro de ventas e ingresos	■	■	■ (si el rendimiento neto se calcula por volumen de operaciones y actividades con ingresos sujetos al 1% de retención)		
Libro registro de ingresos					■
Libro registro de compras y gastos	■	■			
Libro registro de gastos					■
Libro registro de bienes de inversión	■	■	■ (si se practican amortizaciones)		■
Libro registro de provisiones de fondos y suplidos					■
LIBROS REGISTRO IVA:	**Régimen general**	**Régimen simplificado**	**Recargo equivalencia**	**REAG y P**	**Régimen general**
Libro registro de facturas expedidas	■				■
Libro registro de facturas recibidas	■	■	■ (por actividades en otros regímenes)	■ (por actividades en régimen simplificado o recargo de equivalencia)	■
Libro registro de bienes de inversión	■				■
Determinadas operaciones intracomunitarias	■				■
Libro registro de operaciones en REAG y P				■	

Las **sociedades civiles**, tanto si tienen personalidad jurídica como si no, están en régimen de atribución de rentas. Las **entidades en régimen de atribución** de rentas que desarrollen actividades económicas están obligadas a llevar unos **únicos libros obligatorios** correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que se realice a sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

No obstante, los que lleven la contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros.

RESUMEN DE OBLIGACIONES FORMALES EN ENTIDADES

	PERSONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA
OBLIGACIONES CONTABLES:	
Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad	■ En actividades mercantiles
LIBROS CONTABLES Y SOCIETARIOS:	
Libro de inventarios y cuentas anuales	■
Libro diario	■
Libro de actas	■
Libro de acciones nominativas (sociedades anónimas y comanditarias por acciones)	■
Libro registro de socios (sociedades limitadas)	■
LIBROS REGISTRO IVA:	
Libro registro de facturas emitidas	■
Libro registro de facturas recibidas	■
Libro registro de bienes de inversión	■
Determinadas operaciones intracomunitarias	■

A continuación se recogen los aspectos más generales de las distintas obligaciones fiscales, para mayor detalle consultar la normativa correspondiente.

1. DECLARACIÓN CENSAL, modelos 036 ó 037

Declaración de alta. Solicitud de NIF

Quienes vayan a desarrollar actividades económicas deben solicitar la inscripción en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Además, indicarán los datos identificativos de la actividad, los relativos a los regímenes y obligaciones tributarias respecto del IRPF, IS y del IVA, u otras según corresponda.

Asimismo, deben solicitar el NIF antes de realizar cualquier entrega, adquisición o importación de bienes o servicios, de percibir cobros o abonar pagos, o de contratar personal para desarrollar su actividad.

Para ello consignarán en el **modelo 036** los motivos de la presentación: alta y solicitud del Número de Identificación Fiscal (NIF). Las personas físicas que dispongan de NIF deberán consignar en el **modelo 036**, o en el **modelo 037**, como motivo: alta.

El **modelo 037** de declaración censal **simplificada** se podrá utilizar por personas físicas con determinadas condiciones, entre ellas:

- Tengan NIF, no actúen por medio de representante y sean residentes en España.
- Su domicilio fiscal debe coincidir con el de gestión administrativa.
- No estén incluidos en los regímenes especiales del IVA con excepción del simplificado, agricultura, ganadería y pesca o de recargo de equivalencia o del criterio de caja.
- No figuren en el registro de devolución mensual (REDEME) del IVA, el de operadores intracomunitarios, o el de grandes empresas.

Las personas físicas deben aportar junto al modelo de declaración censal la acreditación del declarante, y si actúa por representante su DNI / NIE y acreditación de la representación.

Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica deben aportar, para que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) les asigne el **NIF provisional,** el acuerdo de voluntades o el documento en el que conste la cotitularidad. El acuerdo de voluntades tiene que recoger:

- Denominación social y anagrama si lo hubiere
- Forma Jurídica
- Domicilio fiscal y social
- Objeto social
- Fecha de cierre del ejercicio social
- Cifra de capital social prevista
- NIF socios fundadores, domicilio fiscal y % participación
- Identificación de administradores y/o representantes
- Firma de socios, administradores y/o representantes

Para asignar el **NIF definitivo** se presentará junto al **modelo 036** la siguiente documentación:

- **En personas jurídicas (sociedades anónimas, limitadas, colectivas y comanditarias):**
  - Original y fotocopia de la escritura pública o documento fehaciente de constitución y de los estatutos sociales o documento equivalente.

- Certificado de inscripción en el Registro Mercantil o, en su defecto, aportación de la escritura con sello de inscripción registral.
- Fotocopia del NIF del representante de la sociedad (el que firme la declaración censal) y original y fotocopia del documento que acredite la capacidad de representación.

- **En entidades sin personalidad jurídica (sociedades civiles y comunidades de bienes):**

  - Original y fotocopia del contrato privado de constitución o escritura pública, con identificación y firma de los socios o comuneros cuota de participación y, objeto de la entidad.
  - Inscripción en el Registro Mercantil de sociedades profesionales con forma jurídica de sociedad civil.
  - Fotocopia del NIF del socio, comunero o partícipe que firme la declaración censal y del representante en su caso.

Las sociedades anónimas, limitadas, colectivas, comanditarias y cooperativas, pueden solicitar la asignación del NIF provisional y definitivo por vía telemática también a través de los Fedatarios Públicos.

La presentación de la declaración de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores podrá sustituirse por la presentación del Documento Único Electrónico (DUE) cuando la normativa lo autorice.

Se puede tramitar telemáticamente la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, sociedades limitadas nueva empresa y de empresas individuales.

El procedimiento telemático requiere la visita a un "Punto de Atención al Emprendedor (PAE) que informan e inician la creación de la sociedad; en particular, cumplimentando el DUE (con los datos que deben remitirse a los registros jurídicos y a las Administraciones Públicas para la constitución de la sociedad y el cumplimiento de las obligaciones al inicio de la actividad), guardando la documentación que aporte el emprendedor, solicitando el código ID-CIRCE (que identifica al DUE) del Centro de Información y Red de Creación de Empresas, etc.

Cuándo

La declaración de alta en el Censo se debe presentar antes de iniciar las actividades, de realizar operaciones o del nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, deberán solicitar el NIF dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español.

Dónde

Los **modelos 036** ó **037** de declaración censal se presentarán:

- Por Internet con certificado electrónico (la documentación complementaria se presentará en el registro electrónico de la AEAT, en 10 días hábiles desde la presentación del modelo).
- En cualquier oficina de la AEAT, entregando el pre-impreso o pre-declaración (junto a la documentación complementaria).
- Por correo certificado a la oficina correspondiente de la AEAT (junto a la documentación complementaria o entregándola en la oficina de Gestión Tributaria correspondiente).

Los no residentes lo presentarán en la oficina de la AEAT de su representante, si no nombran representante en la del lugar donde operen.

Es obligatorio presentar el modelo 036 por Internet para solicitar la inscripción en el REDEME del IVA.

Los empresarios, profesionales y retenedores con domicilio fiscal en el **País Vasco o Navarra** presentarán los **modelos 036** ó **037** ante la Administración tributaria del Estado cuando deban presentar ante ésta, autoliquidaciones, resúmenes o declaraciones anuales o cuando sean sujetos pasivos del IAE y desarrollen actividades económicas en territorio común.

Declaración de modificación y baja

La declaración censal de **modificación** de la situación tributaria inicial se comunicará en los **modelos 036** ó **037**. Entre otros, por los siguientes motivos:

- Modificación del domicilio fiscal, social o de gestión administrativa y del domicilio a efectos de notificaciones, de otros datos identificativos, de representante, junto a la escritura donde conste la modificación o documento que la acredite y, cuando proceda, inscripción en el Registro Público correspondiente.
- Modificación de las actividades económicas, de locales, registros especiales.
- Modificación de datos relativos al IRPF, Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), IS, IVA y otros impuestos.
- Renuncia o exclusión a determinados regímenes de tributación.

La declaración censal de **baja** se presentará en los **modelos 036** ó **037** cuando cesen en las actividades económicas.

Los herederos presentarán la declaración de baja de personas físicas fallecidas.

La baja de sociedades o entidades sólo se podrá solicitar cuando se disuelvan conforme a la normativa que las regula (en sociedades mercantiles: cancelación efectiva de los asientos en el Registro Mercantil). Mientras estos requisitos no se cumplan se podrá presentar una declaración de modificación dando de baja todas las obligaciones fiscales, salvo la del IS.

Los documentos a aportar junto a la declaración de baja son:

- Escritura pública o documento que acredite la extinción y certificación de la cancelación definitiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil (disolución, absorción, fusión y otras causas de extinción).
- Por fallecimiento de persona física: certificado de defunción.

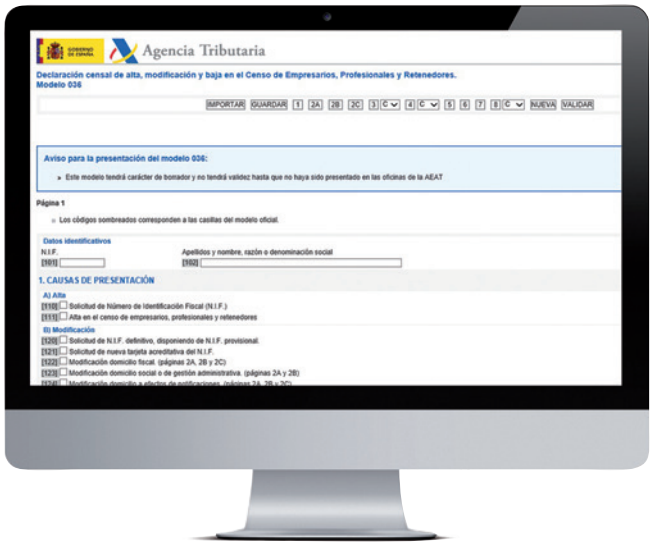
Cuándo

Con carácter general, **1 mes** desde las circunstancias que modificaron la situación inicial o desde el cese en la actividad o desde la disolución. En caso de fallecimiento de persona física el plazo es de **6 meses**.

Dónde

Los **modelos 036** ó **037** de declaración censal se presentarán:

- Por Internet con certificado electrónico (la documentación complementaria se presentará en el registro electrónico de la AEAT, en 10 días hábiles desde la presentación del modelo).
- En cualquier oficina de la AEAT, entregando el impreso (junto a la documentación complementaria).
- Por correo certificado a la oficina correspondiente de la AEAT (junto a la documentación complementaria o entregándola en la oficina de Gestión Tributaria correspondiente).



RESUMEN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE ACOMPAÑA AL MODELO 036:

SOCIEDADES ANÓNIMAS, DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, COLECTIVAS, COMANDITARIAS Y COOPERATIVAS				
	NIF provisional	NIF definitivo	MODIFICACIÓN	BAJA (disolución)
DECLARACIÓN CENSAL				
Modelo 036	■	■	■	■
DOCUMENTACIÓN				
Acuerdo de voluntades	■ Sólo para sociedad en constitución SIN escritura			
Escritura de constitución con estatutos (original y copia)	■ Sólo para sociedad en constitución CON escritura	■		
Inscripción en Registros	■ Certificación negativa denominación en el Registro Mercantil. Sólo para sociedad en constitución SIN escritura	■ Certificado inscripición en el Registro Mercantil	■	■
NIF representante legal y/o de la persona física que firma el 036 (original y copia)	■ Representante legal si hay escritura o promotor de la constitución	■ Representante legal	■ Representante legal	■ Representante legal
Documento acreditativo de la condición de representante (original y copia)	■ No es necesario si figura en la escritura de constitución	■ No es necesario si figura en la escritura de constitución		
Documento del registro admitiendo modificación (original y copia)			■ Escritura inscrita con la modificación. No es necesario si se modifica el domicilio fiscal	
Escritura o acta de disolución y en su caso inscrita en el registro (original y copia)				■ Escritura de extinción de la sociedad (no se presenta si sólo se cesa la actividad)

RESUMEN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE ACOMPAÑA AL MODELO 036:

	SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES			HERENCIAS YACENTES		COMUNIDADES DE PROPIETARIOS
	NIF	MODIFICACIÓN	BAJA	Sucesión testamentaria	Sucesión legal intestada	NIF (asignación)
DECLARACIÓN CENSAL						
Modelo 036	■	■	■	■	■	■
DOCUMENTACIÓN						
Escritura de constitución (original y copia)	■ Escritura pública o contrato privado					■ Escritura o documento de constitución
Inscripción en Registros	■ Registro mercantil para sociedades profesionales					
NIF representante legal y/o de la persona física que firma el 036 (original y copia)	■ Ambos si son diferentes	■	■	■ Heredero	■ Heredero	■ Presidente o administrador autorizado en acta
Documento acreditativo de la condición de representante (original y copia)	■					
Documento del registro admitiendo modificación (original y copia)		■				
Escritura o acta de disolución y en su caso inscrita en el registro (original y copia)			■			
Acta de nombramiento de presidente o administrador (original y copia)						■
Libro de actas legalizado						■ Copia primera página del libro de actas diligenciado por el Registro de la Propiedad
Testamento (original y copia)				■		
Certificado de defunción (original y copia)				■	■	
Escrito firmado por todos los herederos de no aceptación de la herencia				■	■	
Certificado de últimas voluntades (original y copia)				■	■	

RESUMEN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE ACOMPAÑA AL MODELO 036:

	ASOCIACIONES			UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS			FONDOS DE INVERSIÓN		
	NIF	MODIFICACIÓN	BAJA	NIF	MODIFICACIÓN	BAJA	NIF	MODIFICACIÓN	BAJA
DECLARACIÓN CENSAL									
Modelo 036	■	■	■	■	■	■	■	■	■
DOCUMENTACIÓN									
Escritura de constitución (original y copia)	■ Acta fundacional con acuerdo de constitución y estatutos			■ Escritura pública			■ • Autorización constitución • Escritura pública o contrato sociedad gestora • Justificante inscripción en la CNMV		
Inscripción en Registros	■ Certificado de inscripción			■ Registro UTES (potestativo)			■ CNMV Registro Mercantil (potestativo)		
NIF representante legal y/o de la persona física que firma el 036 (original y copia)	■	■	■	■ Representante legal	■ Representante legal	■ Representante legal	■ Representante sociedad gestora	■ Representante sociedad gestora	■ Representante sociedad gestora
Documento acreditativo de la condición de representante (original y copia)	■ Excepto si consta en escritura o estatutos			■			■	■	
Documento del registro admitiendo modificación (original y copia)		■			■ No sí sólo se modifica el domicilio fiscal			■	
Escritura o acta de disolución y en su caso inscrita en el registro (original y copia)			■			■			■

2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El IAE es un tributo municipal que grava el mero ejercicio de actividades económicas en territorio nacional. Existen tres tipos de cuotas: nacionales, provinciales y municipales. La AEAT gestiona las nacionales y provinciales. Respecto a las municipales solo le corresponde la gestión censal (recibir declaraciones y elaborar la matrícula) y la inspección (salvo delegación en una entidad local).

Son sujetos pasivos del IAE las **personas físicas** (autónomos) **personas jurídicas** (sociedades) y **entidades sin personalidad jurídica** (sociedades civiles y comunidades de bienes) que realicen, en territorio nacional, actividades empresariales, profesionales y artísticas; salvo las agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras.

No tienen que presentar declaración por el IAE entre otros (sujetos exentos):

- Las **personas físicas.**
- Las **sociedades, entidades** y contribuyentes por el IRNF con establecimiento permanente con un importe neto de cifra de negocio inferior a 1.000.000 € del penúltimo año anterior al del devengo del impuesto, con carácter general.

Modelos

La declaración de alta, modificación y baja del IAE, por sujetos pasivos exentos del mismo por todas sus actividades, se realizará a través de los modelos 036 ó 037, en caso contrario se presentará además el modelo 840 (o el de las entidades locales con delegación de la gestión del impuesto).

Los sujetos pasivos que tributen efectivamente por el IAE deben presentar el modelo 848 para consignar el importe neto de su cifra de negocios; salvo que hayan hecho constar su importe en la declaración del IS, la del IRNR o en el modelo 184 “Declaración informativa. Entidades en régimen de atribución de rentas”.

Cuándo

- **Modelo 840**
  - **Declaración de alta por inicio de actividad**: antes del transcurso de 1 mes desde el inicio.
  - **Declaración de alta por dejar de disfrutar de exención: diciembre** anterior al año en que estén obligados a tributar por dejar de cumplir las condiciones para disfrutarla.
  - **Declaración de variación: 1 mes** desde la variación.
  - **Declaración de baja por cese: 1 mes** desde el cese. En caso de fallecimiento del sujeto pasivo, sus herederos presentarán declaración de baja en **1 mes** desde el fallecimiento.
  - **Declaración de baja por disfrutar de exención: diciembre** anterior al año en que dejen de estar obligados a tributar por acceder a una exención.

- **Modelo 848**

Entre el **1 de enero y el 14 de febrero** del ejercicio en que deba surtir efectos dicha comunicación en el IAE.

Dónde

Los **modelos 840** y **848** se podrán presentar en impreso con carácter general, en oficinas de la AEAT. Además, el **modelo 840**, con certificado electrónico por Internet (salvo que implique la aportación de documentos).

Clasificación de las actividades

La relación ordenada de actividades de las tarifas del IAE ha procurado ajustarse a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas que elabora el Instituto Nacional de Estadística para clasificar las empresas y los establecimientos de un país en categorías homogéneas.

La clasificación de las actividades de las tarifas del IAE las agrupa en 3 **secciones**: actividades empresariales (sección 1ª), profesionales (sección 2ª) y artísticas (sección 3ª). Y dentro de cada sección, en **epígrafes** con la descripción, contenido y cuota de cada actividad.

En los **modelos 036** ó **037** se debe consignar el epígrafe que le corresponda.

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Aplicable a empresarios y profesionales, personas físicas y personas físicas miembros de entidades en régimen de atribución de rentas.

Un contribuyente realiza una actividad económica cuando ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno solo de ambos, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad de arrendamiento de bienes inmuebles se califica de económica si para ello se cuenta con un local dedicado exclusivamente a este fin y al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el IRPF los métodos de determinación del rendimiento de las actividades económicas, según la actividad desarrollada son:

- **Estimación directa con dos modalidades:**
  - Normal.
  - Simplificada.
- **Estimación objetiva**.

La transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible, afectos a la actividad económica, cualquiera que sea el régimen de determinación del rendimiento, origina ganancias o pérdidas patrimoniales que no se incluyen en el rendimiento neto de la actividad. Su cuantificación y tributación se realiza con las reglas de las ganancias o pérdidas patrimoniales del impuesto.

Los contribuyentes aplicarán alguno de estos métodos de determinación del rendimiento de las actividades económicas, considerando las reglas de incompatibilidad y los supuestos de renuncia y exclusión.

Incompatibilidad entre regímenes

Entre los regímenes de estimación directa y de estimación objetiva, se establece por una rígida incompatibilidad:

- Si el contribuyente se encuentra en estimación directa debe determinar el rendimiento de todas sus actividades por este mismo régimen, aunque alguna de sus actividades sea susceptible de estar incluida en estimación objetiva.

- Si determina el rendimiento de una actividad en la modalidad normal del método de estimación directa, debe determinar en esta misma modalidad el rendimiento de todas las demás actividades.

Cuando durante el año se inicie una actividad por la que se renuncie a la modalidad simplificada, o una actividad no incluida o por la que se renuncie a estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos en ese año respecto de las actividades que venía realizando con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

Renuncia

Los contribuyentes que cumplan los requisitos para aplicar el método de estimación directa simplificada o del método de estimación objetiva, podrán renunciar a su aplicación presentando los **modelos 036** ó **037** de declaración censal.

Cuándo debe renunciar: diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto. En caso de inicio de la actividad, antes del inicio.

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva si se presenta en plazo, el pago fraccionado del primer trimestre del año natural, mediante el **modelo 130**, previsto para el método de estimación directa (renuncia tácita). Si se inicia la actividad se renunciará tácitamente presentando el **modelo 130** del primer trimestre de ejercicio de la actividad.

La renuncia tendrá efectos por un mínimo de **3 años**. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que resulte aplicable, salvo que se revoque aquélla en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efecto.

La renuncia al método de estimación directa simplificada supone que el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal del método de estimación directa.

La renuncia al método de estimación objetiva supone la inclusión en la modalidad simplificada del método de estimación directa si se cumplen los requisitos establecidos para esta modalidad, salvo que se renuncie al mismo.

Exclusión

En **estimación directa modalidad simplificada**, la exclusión del método se produce cuando en el año anterior, el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de todas las actividades desarrolladas por el contribuyente, supere 600.000 €.

El contribuyente, en tal caso, determinará el rendimiento de todas sus actividades por la modalidad normal, del método de estimación directa, como mínimo durante los **3 años** siguientes, salvo que se renuncie al mismo.

En **estimación objetiva**, la exclusión se produce cuando supere el volumen de rendimientos íntegros o de compras en bienes y servicios, fijados reglamentariamente, cuando la actividad se desarrolle fuera del ámbito de aplicación espacial del IRPF o cuando supere los límites establecidos en la Orden Ministerial de desarrollo de este régimen. En particular, tratándose de contribuyentes que realicen determinadas actividades económicas, cuyas contraprestaciones estén sujetas al tipo de retención del 1 %, cuando el volumen de rendimientos íntegros supere los límites fijados.

La exclusión de este método de estimación objetiva, supondrá la inclusión en la modalidad simplificada del método de estimación directa, durante los **3 años** siguientes, salvo que se renuncie al mismo.

Estimación directa normal

A quién se aplica

Se aplica, con carácter general, a los profesionales y empresarios que no estén acogidos a la modalidad simplificada o al método de estimación objetiva.

En todo caso se aplica si el importe de la cifra de negocios del conjunto de actividades supera los 600.000 € anuales en el año inmediato anterior o se renuncia a la estimación directa simplificada.

Cálculo del rendimiento neto

Con carácter general, el rendimiento neto se calcula por diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles, aplicando, con matices, la normativa del IS (se aplican los incentivos y estímulos a la inversión del IS).

Son ingresos computables los derivados de las ventas, de la prestación de servicios, del autoconsumo y las subvenciones, entre otros.

Son gastos los que se producen en el ejercicio de la actividad: suministros, consumo de existencias, gastos del personal, reparación y conservación, arrendamiento y amortizaciones por la depreciación efectiva de los elementos patrimoniales en funcionamiento. Desaparecida la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo, se establece un régimen transitorio para los que a 31 de marzo de 2012 tengan cantidades pendientes de aplicar.

El rendimiento neto calculado se reducirá si es irregular. También, si se cumplen los requisitos establecidos, se minorará por el ejercicio de determinadas actividades económicas y desde 2009 a 2013, por mantenimiento o creación de empleo. Los que inicien una actividad económica a partir del 1 de enero de 2013 y determinen el rendimiento neto por este método, podrán reducir en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado, minorado por las reducciones anteriores, en el primer período impositivo en que sea positivo y en el período impositivo siguiente con determinados límites y requisitos.

Obligaciones contables y registrales

Actividades mercantiles: contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.

Actividades no mercantiles (agrícolas, ganaderas y las de artesanía, las ventas de objetos construidos por artesanos y se realicen por éstos en sus talleres): libros registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y bienes de inversión.

Actividades profesionales: libros registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos y suplidos.

Estimación directa simplificada

A quién se aplica

Se aplica a los empresarios y profesionales cuando concurran las siguientes circunstancias:

1. Que sus actividades no estén acogidas al método de estimación objetiva.
2. Que, en el año anterior, el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas no supere los 600.000 €. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
3. Que no se haya renunciado a su aplicación.
4. Que ninguna actividad ejercida se encuentre en la modalidad normal del método de estimación directa.

Cálculo del rendimiento neto

El rendimiento neto se calcula conforme a las normas del IS (ingresos menos gastos) como en estimación directa normal, con las siguientes particularidades:

1. Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican aplicando un 5% del rendimiento neto positivo, excluido este concepto. No se aplicará cuando se opte por la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.
2. Las amortizaciones del inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de la tabla específica de amortización simplificada. Además de los supuestos de libertad de amortización establecidos. Desaparecida la libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo, se establece un régimen transitorio para los que a 31 de marzo de 2012 tengan cantidades pendientes de aplicar.

Para adquisiciones de activos nuevos realizadas entre 2003 y 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales, se entenderán sustituidos, en todas las menciones a ellos realizadas, por el resultado de multiplicarlos por 1,1. El nuevo coeficiente se aplicará durante su vida útil.

El rendimiento neto calculado se reducirá si es irregular. Si se cumplen los requisitos establecidos se minorará por el ejercicio de determinadas actividades económicas. Los que inicien una actividad económica a partir del 1 de enero de 2013 y determinen el rendimiento neto por este método, podrán reducir en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado.

Obligaciones contables y registrales

Actividades empresariales: libros registro de ventas e ingresos, de compras y gastos, y de bienes de inversión.

Actividades profesionales: libros registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos y suplidos.

TABLA DE AMORTIZACIÓN SIMPLIFICADA

Grupo	Elementos patrimoniales	Coeficiente lineal máximo (%)	Período máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

Estimación objetiva

A quién se aplica

A empresarios y determinadas actividades profesionales (accesorias a otras empresariales de carácter principal), que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que todas sus actividades estén incluidas en la Orden anual que desarrolla el régimen de estimación objetiva y no rebasen los límites de cada actividad.
2. Que el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior, no supere 300.000 € en actividades agrícolas y ganaderas y 450.000 € en el conjunto de las actividades económicas, incluidas las agrarias.
3. Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere 300.000 € anuales. En obras y servicios subcontratados, su importe se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.
4. Que las actividades económicas no sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del IRPF (se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por auto-taxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas se desarrollan dentro del ámbito de aplicación del IRPF).
5. Que el volumen conjunto de rendimientos íntegros para las actividades de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722 IAE) y de servicios de mudanzas (epígrafe 757 IAE) supere los 300.000 €.
6. Para determinadas actividades económicas, cuyas contraprestaciones estén sujetas al 1% de retención, cuando el volumen de rendimientos íntegros del año anterior de dichas actividades supere 50.000 € anuales y además represente más del 50 % del volumen total de rendimientos íntegros de estas actividades ó 225.000 € anuales.
7. Que no hayan renunciado expresa o tácitamente a la aplicación de este régimen.
8. Que no hayan renunciado o estén excluidos de los regímenes simplificados del IVA y del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Que no hayan renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC.
9. Que ninguna actividad del contribuyente esté en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

En estos importes (puntos 2, 3 y 5) se computan las operaciones del contribuyente, de su cónyuge, ascendientes y descendientes y de las entidades en atribución de rentas en las que participen cualquiera de ellos si las actividades son similares por estar clasificadas en el mismo grupo del IAE y existe dirección común compartiendo medios personales o materiales.

Estos importes se elevarán al año cuando haya iniciado la actividad en el año en que se calculan.

Cálculo del rendimiento neto

El rendimiento neto se calcula según la Orden anual que desarrolla este método, multiplicando los importes fijados para los módulos, por el número de unidades del mismo empleadas, o multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda en actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

La cuantía deducible por amortización del inmovilizado resulta de aplicar la tabla de amortización de dicha Orden. Si se cumplen los requisitos, se minorará por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

Cálculo del rendimiento neto en actividades agrícolas, ganaderas y forestales:

FASE 1: VOLUMEN TOTAL DE INGRESOS
(incluidas subvenciones, indemnizaciones y ayudas PAC)
(x) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO
= **RENDIMIENTO NETO PREVIO**

FASE 2: (-) REDUCCIONES (que se establezcan cada año)
(-) AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INTANGIBLE (excluidas actividades forestales)
= **RENDIMIENTO NETO MINORADO**

FASE 3: (x) ÍNDICES CORRECTORES
(según la actividad y determinadas circunstancias)
= **RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**

FASE 4: (-) REDUCCIÓN GENERAL DEL RENDIMIENTO NETO
(-) REDUCCIÓN LEY 19/1995: 25%
(agricultores jóvenes)
(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES
(incendios, inundaciones,... comunicadas a la AEAT en tiempo y forma)

= **RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD**

FASE 5: (-) REDUCCIÓN RENTAS IRREGULARES: 40%
(en general, por generación superior a 2 años y en particular, las establecidas reglamentariamente)
(-) REDUCCIÓN POR MANTENIMIENTO Y CREACIÓN DE EMPLEO: 20%
= **RENDIMIENTO NETO REDUCIDO**

Cálculo del rendimiento neto en el resto de actividades:

FASE 1: UNIDADES DE MÓDULO EMPLEADAS, UTILIZADAS O INSTALADAS
(x) RENDIMIENTO ANUAL POR UNIDAD DE MÓDULO
= **RENDIMIENTO NETO PREVIO**

FASE 2: MINORACIONES:
(-) INCENTIVOS AL EMPLEO
(-) INCENTIVOS A LA INVERSIÓN
(amortizaciones)
= **RENDIMIENTO NETO MINORADO**

FASE 3: (x) ÍNDICES CORRECTORES
(según la actividad y determinadas circunstancias)
= **RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**

FASE 4: (-) REDUCCIÓN GENERAL DEL RENDIMIENTO NETO
(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES
(incendios, inundaciones,... comunicadas a la AEAT en tiempo y forma)
= **RENDIMIENTO NETO CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA**

FASE 5: (+) OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES
(subvenciones)
= **RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD**

FASE 6: (-) REDUCCIÓN RENTAS IRREGULARES: 40%
(en general, por generación superior a 2 años y en particular, las establecidas reglamentariamente)
(-) REDUCCIÓN POR MANTENIMIENTO Y CREACIÓN DE EMPLEO: 20%
= **RENDIMIENTO NETO REDUCIDO**

Obligaciones contables y registrales

Es obligatorio conservar las facturas emitidas, recibidas y los justificantes de los módulos aplicados.

Si se practican amortizaciones debe llevarse el libro registro de bienes de inversión.

Si el rendimiento neto se calcula por el volumen de operaciones, debe llevarse libro registro de ventas o ingresos. Igualmente llevarán el libro registro de ventas o ingresos quienes realicen actividades con ingresos sujetos al 1% de retención.

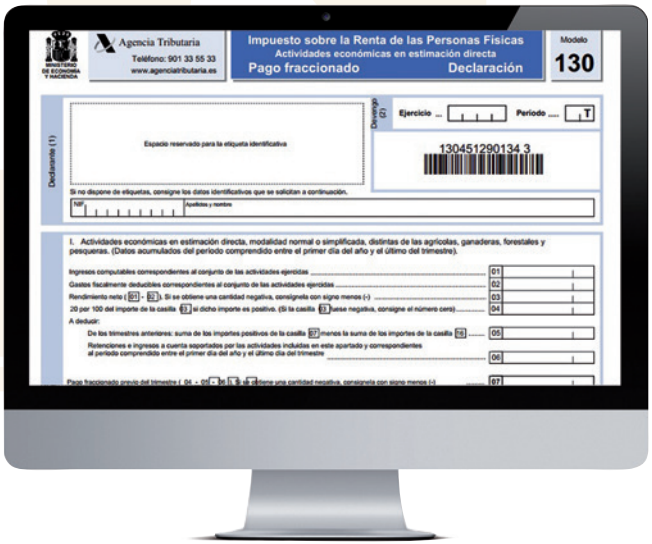
Pagos fraccionados

Los contribuyentes en estimación directa normal o simplificada, realizarán cuatro pagos fraccionados trimestrales en el **modelo 130**, entre el **1 y 20 de abril, julio y octubre**, y entre el **1 y 30 de enero del año siguiente**. Debe presentarse declaración negativa en los trimestres que no resulte cantidad a ingresar.

Los que desarrollan actividades agrícolas, ganaderas, forestales y los profesionales, no están obligados a efectuar pagos fraccionados si en el año natural anterior al menos el **70%** de los ingresos de su actividad (excluidas indemnizaciones y subvenciones en el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales) fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. El primer año de actividad, para calcularlo, se tendrán en cuenta los ingresos objeto de retención o ingreso a cuenta en cada período trimestral al que se refiere el pago fraccionado.

El importe de cada uno de los pagos fraccionados se calcula (% a la mitad, en actividades desarrolladas en Ceuta, Melilla):

1. **Actividades empresariales: 20%** del rendimiento neto desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiera el pago. Se deducirán los pagos fraccionados que habría correspondido ingresar por los trimestres anteriores del mismo año, si no se hubiera aplicado la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Se deducirán, en la actividad de arrendamiento de inmuebles y de cesión de derechos de imagen, las retenciones y los ingresos a cuenta, desde el primer día del año al último del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.
2. **Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras: 2%** del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. Se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta del trimestre.
3. **Actividades profesionales: 20%** del rendimiento neto, desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago. Se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año y las retenciones y los ingresos a cuenta desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado.



Los contribuyentes en estimación objetiva, realizarán cuatro pagos fraccionados, trimestrales, en el **modelo 131** entre el **1 y 20 de abril, julio y octubre**, y entre el **1 y 30 enero del año siguiente**. Deben presentar declaración negativa en los trimestres que no resulte cantidad a ingresar.

El importe de cada uno de los pagos fraccionados se calcula (% a la mitad, en actividades desarrolladas en Ceuta, Melilla):

1. Actividades empresariales (excepto agrícolas y ganaderas):
   - **4%** del rendimiento resultante de la aplicación de los módulos en función de los datos-base a **1 de enero** (si algún dato-base no pudiera determinarse a 1 de enero, se tomará el del año anterior; si no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado será el 2% del volumen de ventas o ingresos del trimestre). Cuando se inicie una actividad, los datos-base serán los del día de inicio.
   - **3%** cuando se tenga una persona asalariada.
   - **2%** cuando no se disponga de personal asalariado.
2. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales: **2%** del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

Las actividades económicas podrán deducir del importe a ingresar por el pago fraccionado, las retenciones e ingresos a cuenta del trimestre y con límites por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas hasta una cuarta parte de 400 €. Si estas últimas son superiores podrá deducirse la diferencia en los siguientes pagos fraccionados del mismo período impositivo.

Los que utilicen financiación ajena para adquirir o rehabilitar su vivienda habitual por las que tengan derecho al régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, tendrán derecho a las siguientes deducciones:

- Para estimación directa con rendimientos íntegros inferiores a 33.007,20 €: **2%** del rendimiento neto desde el primer día del año (máximo 660,14 € al trimestre).
- Para estimación objetiva con rendimientos netos resultantes de aplicar la estimación objetiva inferiores a 33.007,20 €: 0,5% sobre dichos rendimientos.
- En actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras con ingresos inferiores a 33.007,20 €: **2%** del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones del capital e indemnizaciones (máximo 660,14 € al período impositivo).

Declaración anual de Renta. Modelo D-100

La declaración del IRPF, **modelo D-100**, se presenta desde el **23 de abril hasta 30 de junio** del año siguiente al ejercicio que se declara. Si resulta a ingresar se puede domiciliar en cuenta, hasta el día que se establezca y con cargo el último día del plazo.

Si la declaración es a ingresar, se puede efectuar el ingreso en uno o dos plazos. Si el segundo plazo no se domicilia, debe presentarse el **modelo 102** y efectuar el ingreso hasta el **5 de noviembre** del año en que se presenta la declaración.

Los contribuyentes que realizan actividades económicas no tienen perfil borrador, pudiendo solicitar los datos fiscales.

4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El IS grava la renta de los sujetos pasivos residentes en todo el territorio español. Deben presentar declaración del IS aunque no hayan desarrollado actividades durante el periodo impositivo o no hayan obtenido rentas sujetas al impuesto.

Son residentes en territorio español las entidades en las que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español (cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades).

En la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se aplica el IS según el régimen de Convenio Económico y de Concierto Económico, respectivamente.

Están sujetas al IS las entidades que tengan personalidad jurídica propia, excepto las sociedades civiles (tributan por el régimen de atribución de rentas). Se incluyen, entre otras:

- Las sociedades mercantiles (anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas, laborales, etc.).
- Las sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales.
- Las sociedades cooperativas.
- Las sociedades unipersonales y agrupaciones de interés económico.
- Asociaciones, fundaciones e instituciones, tanto públicas como privadas y los entes públicos.

Están también sujetas al IS (sin personalidad jurídica propia):

- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de: pensiones, inversión, capital-riesgo, regulación del mercado hipotecario, titulización hipotecaria, titulización de activos, de garantía de inversiones y de activos bancarios.
- Las comunidades de titulares de montes vecinales en mano común.
- Las sociedades agrarias de transformación.

No son sujetos pasivos del IS y tampoco tributan en impuesto sobre la renta alguno, determinados entes sin personalidad jurídica (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) y las sociedades civiles, salvo las sociedades agrarias de transformación. Tributan en el régimen de atribución de rentas: las rentas obtenidas por la entidad (la obtención de rentas la realiza materialmente la propia entidad, que además es sujeto pasivo del IAE y del IVA), se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Hay excepciones a la obligación de declarar. Gozan de **exención total** determinados entes del sector público (Estado, CCAA, Entidades Locales y sus organismos autónomos, entidades gestoras de la Seguridad Social, Banco de España, etc.). Otras entidades están **parcialmente exentas** (entidades e instituciones sin ánimo de lucro, benéficas o de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos, partidos políticos, etc.).

Periodo impositivo y devengo

El periodo impositivo del IS, coincide con el ejercicio económico de cada entidad, no pudiendo exceder de **12 meses**. La fecha de cierre del ejercicio económico o social, se determina en los estatutos de las sociedades. En su defecto termina el **31 de diciembre** de cada año. El IS se devenga el último día del periodo impositivo.

Aunque no haya finalizado el ejercicio económico, el periodo impositivo se entiende concluido en los siguientes casos:

- Cuando la entidad se extinga (asiento de cancelación de la sociedad en el Registro Mercantil).
- Cuando cambie la residencia de la entidad, en territorio español, al extranjero.
- Cuando se transforme la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al IS de la entidad resultante, la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Esquema de liquidación:

FASE 1: RESULTADO CONTABLE
(+/-) Ajustes
- Diferencias permanentes
- Diferencias temporarias
  (por la diferente valoración contable y fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, con incidencia en la carga fiscal futura)

= BASE IMPONIBLE PREVIA

FASE 2: (-) Compensación base imponible negativa de ejercicios anteriores
= BASE IMPONIBLE

FASE 3: (x) Tipo de gravamen
= CUOTA ÍNTEGRA

FASE 4: (-) Deducciones por doble imposición
(-) Bonificaciones
= CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA

FASE 5: (-) Deducciones por inversiones y para incentivar determinadas actividades
= CUOTA LÍQUIDA POSITIVA

FASE 6: (-) Retenciones e ingresos a cuenta
= CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O A DEVOLVER

FASE 7: (-) Pagos fraccionados
= CUOTA DIFERENCIAL

FASE 8: (+) Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores
(+) Intereses de demora
= LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER

Base Imponible

La base imponible (BI) es el importe de la renta del periodo impositivo minorada por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Se regula el cálculo de la BI con particularidades para regímenes fiscales como el de cooperativas o entidades sin ánimo de lucro.

Para determinar la BI, se parte del resultado contable en el método de estimación directa (el aplicado con carácter general). El resultado contable se calcula según la normativa mercantil y se corrige aplicando los principios y criterios de calificación, valoración e imputación temporal de la Ley del IS (ajustes extracontables).

Según el Plan General Contable los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración.

Los gastos son, en general, deducibles fiscalmente, no obstante, la norma fiscal señala algunos gastos no deducibles que con carácter general y matizaciones son: retribuciones a los fondos propios, tributos, multas y sanciones penales y administrativas, donativos y liberalidades, fondos internos para cubrir contingencias análogas a planes y fondos de pensiones, gastos de servicios en operaciones con paraísos fiscales, salvo que se pruebe que corresponden a una operación efectivamente realizada, pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de las entidades, las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes (salvo transmisión o cese de actividad) y las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero (salvo transmisión de la participación o extinción).

Tampoco serán deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital de cualquier tipo de entidad salvo que se acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de estas operaciones. Ni los gastos derivados de la extinción de la relación laboral que excedan, para cada perceptor, de 1.000.000 €, o del importe exento según la Ley del IRPF si fuera superior.

Los ajustes son consecuencia de las discrepancias existentes entre la norma contable y la fiscal. Los ajustes permiten conciliar el resultado contable con lo establecido en las normas que regulan la obtención de la BI, y pueden diferir en la calificación, en la valoración o en la imputación temporal.

Asimismo, se puede compensar la renta positiva obtenida en el ejercicio con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Así, la BI negativa de un periodo impositivo puede ser compensada con las rentas positivas generadas en los periodos impositivos que concluyan dentro de los 18 años (para períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2012) inmediatos y sucesivos a aquél en que se originó la BI negativa. Las entidades de nueva creación pueden compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en el referido plazo a partir del primer periodo impositivo cuya renta sea positiva. El límite de compensación máximo de cada ejercicio es la cuantía de renta positiva del mismo.

Tipo de gravamen y cuota íntegra

El tipo de gravamen es el porcentaje que multiplicado por la BI permite obtener la cuota íntegra. El resultado puede ser positivo (cuando así lo sea la BI) o cero (BI cero o negativa).

Los tipos de gravamen aplicables son los siguientes:

- Tipo de gravamen general: **30%** (períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008)
- Tipos de gravamen especiales, destacan:
- Entidades de reducida dimensión: **25%** sobre los primeros 300.000 € de BI y **30%** sobre el resto de BI (períodos impositivos iniciados desde 1-1-2011)
- Cooperativas fiscalmente protegidas: **20%** (los resultados extracooperativos irán al tipo general)
  - Entidades con importe neto de la cifra de negocios inferior a 5.000.000 € y plantilla media inferior a 25 empleados (microempresas):
    - **20%** sobre los primeros 120.202,41 € de BI (períodos iniciados en 2009 y 2010) y 300.000 € (períodos iniciados entre 2011 y 2014).
    - **25%** sobre el resto de BI.
  - Las entidades de nueva creación (excepto cooperativas), constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, tributarán al:
    - **15 %** por la parte de BI comprendida entre 0 y 300.000 €.
    - **20 %** al resto de BI.

Deducciones y bonificaciones

Sobre la cuota íntegra se aplican las siguientes deducciones y bonificaciones (con requisitos):

Deducciones por doble imposición

Permiten paliar la doble imposición de rentas que ya han tributado en otra sociedad.

La doble imposición puede ser:

1. **Doble imposición interna** (dividendos y plusvalías de sociedades residentes en territorio español). La sociedad podrá deducirse:
   - El **50%** de la cuota íntegra correspondiente a la BI de los dividendos o participaciones en beneficios.
   - El **100%** cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades con un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al **5%**, si se ha mantenido durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, durante el tiempo necesario para completar un año.
2. **Doble imposición internacional** se manifiesta cuando una renta de un sujeto pasivo se grave en dos estados diferentes o cuando una misma renta se grave en dos sujetos pasivos diferentes por dos estados distintos (por impuestos soportados, rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, dividendos y participaciones en beneficios, con requisitos).

- Cuando la sociedad residente integre rentas gravadas en el extranjero podrá deducir el menor de:
  - El impuesto satisfecho en el extranjero
  - El que correspondería pagar en España por dichas rentas.
- Cuando integre dividendos o participación en beneficios gravados en el extranjero: el impuesto pagado por los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente.

Bonificaciones

Se destacan:

- **50%** de bonificación de la cuota del IS correspondiente a rentas obtenidas en Ceuta, Melilla, por las entidades que allí operen.
- **50%** de bonificación de la cuota del IS correspondiente a resultados obtenidos por las Cooperativas especialmente protegidas.
- **85%** de bonificación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos exigidos para aplicar este regimén fiscal especial.

Deducciones para incentivar determinadas actividades

Se practican tras las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. Son un incentivo fiscal para estimular la realización de diversas actividades:

- Investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+IT).
- Inversiones medioambientales (instalaciones).
- Creación de empleo para trabajadores discapacitados.
- Creación de empleo para emprendedores.
- Edición de libros y producción cinematográfica.
- Reinversión de beneficios extraordinarios.
- Gastos en actividades de formación profesional.
- Inversión en beneficios para entidades de reducida dimensión.

Sólo es deducible un porcentaje de la inversión efectuada (% de deducción) cuyo valor varía de unas modalidades a otras de inversión y ha sido sucesivamente alterado.

Retenciones e ingresos a cuenta

Practicadas las deducciones por inversiones sobre la cuota íntegra ajustada positiva o cuota íntegra minorada, se obtiene la **cuota líquida** positiva del ejercicio (cero o positiva). A esta cantidad se le restan las retenciones e ingresos a cuenta, dando lugar a la **cuota del ejercicio a ingresar o devolver**.

Con carácter general, están obligadas a retener las entidades, las personas físicas que ejerzan actividades económicas y los no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, que satisfagan rentas sujetas al IS.

Están sometidas a **retención**:

- Rentas de capital mobiliario.
- Premios de juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios y los premios de loterías y apuestas que estén sujetos y no exentos del gravámen especial de determinadas loterías y apuestas.
- Contraprestaciones obtenidas por los cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- Rentas obtenidas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización, aun cuando se obtengan en el desarrollo de una actividad económica.
- Rentas procedentes del arrendamiento o subarriendo de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- Rentas obtenidas por las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

Asimismo, cuando las rentas anteriores se abonen en especie, deberá practicarse el correspondiente **ingreso a cuenta**.

Pagos fraccionados

Para obtener la **cuota diferencial** se tienen en cuenta los pagos fraccionados.

Están obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del IS, los residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de sociedades no residentes a cuenta del IRNR.

Modalidades de pagos fraccionados

Hay dos modalidades para determinar la base de los pagos fraccionados.

1. **Modalidad aplicable con carácter general**

   El pago fraccionado se calcula aplicando el **18%** sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el **primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre o diciembre** minorada por las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho el sujeto pasivo y por las retenciones e ingresos a cuenta.

   Si el resultado es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.

   Si el último período impositivo tuviera una duración inferior al año, se toma igualmente en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de doce meses.

2. **Modalidad opcional (obligatoria con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 €)**

   El pago fraccionado se calcula sobre la BI del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural. El porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto (para tipo de gravamen general del 30%, el porcentaje para calcular el importe de los pagos fraccionados es 5/7 por 30% igual a 21%).

   Se aplican las siguientes reglas para el cálculo del pago fraccionado:

   - Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones **no haya** superado 6.010.121,04 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años indicados: el porcentaje a aplicar es 5/7 por el tipo de gravamen redondeado por defecto.

- Sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones **haya superado** 6.010.121,04 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inician los periodos impositivos dentro del año 2012, 2013 o 2014. Los porcentajes de determinación de los pagos fraccionados varían en función de su importe neto de la cifra de negocios:

  – Importe neto de la cifra de negocios inferior a 10.000.000 €: porcentaje a aplicar es 5/7 por el tipo de gravamen redondeado por defecto.

  – Importe neto de la cifra de negocios entre 10.000.000 y 20.000.000 €: porcentaje a aplicar es 15/20 por el tipo de gravamen redondeado por exceso.

  – Importe neto de la cifra de negocios entre 20.000.000 y 60.000.000 €: porcentaje a aplicar es 17/20 por el tipo de gravamen redondeado por exceso.

  – Importe neto de la cifra de negocios al menos 60.000.000 €: porcentaje a aplicar es 19/20 por el tipo de gravamen redondeado por exceso.

Existe obligación de realizar un pago fraccionado mínimo cuando sea superior al importe que resulte de aplicar los criterios generales para esta segunda modalidad, cuando el importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 20.000.000 €.

Si el período impositivo no coincide con el año natural, se toma como BI la de los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de los períodos señalados anteriormente (31 de marzo, 30 de septiembre y 30 de noviembre). En estos casos, el pago fraccionado es a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos.

De la cuota resultante se deducen las bonificaciones por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, otras bonificaciones que fueran de aplicación, las retenciones e ingresos a cuenta practicados y los pagos fraccionados del período impositivo.

Se opta por la segunda modalidad presentando el **modelo 036** de **declaración censal**, en **febrero** del año a partir del cual debe surtir efectos, siempre que el período impositivo al que se refiere la citada opción coincida con el año natural; si no, el plazo será el de **2 meses** a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre este inicio y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses.

Realizada la opción, el sujeto pasivo queda obligado respecto de los pagos fraccionados del mismo período impositivo y siguientes, salvo renuncia a su aplicación presentando el **modelo 036** de declaración censal en los mismos plazos.

No existe obligación de practicar pagos fraccionados en el primer ejercicio económico de la entidad, ya que no es posible aplicar la primera modalidad, al ser la cuota igual a cero. No obstante, se puede optar por aplicar la segunda modalidad.

Modelos de pagos fraccionados

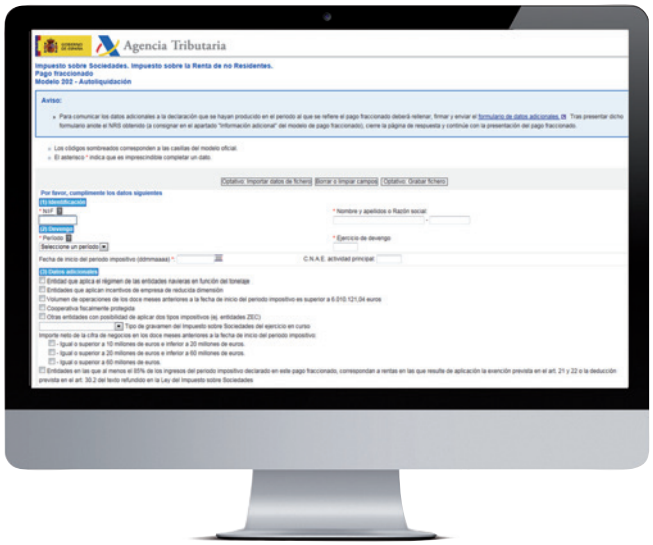
- **Modelo 202**: pago fraccionado. Régimen General. Obligatorio presentarlo para grandes empresas aunque no deban efectuar ingreso.
- **Modelo 222**: pago fraccionado. Régimen de tributación de los grupos de sociedades. Obligatorio presentarlo aunque no deba efectuarse ingreso alguno (con alguna excepción).

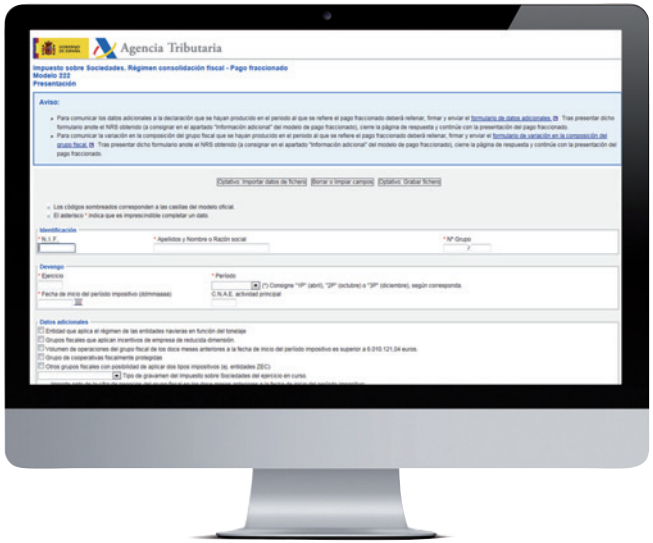
Forma de presentación

Los **modelos 202** y **222** se presentarán por Internet con certificado electrónico (para el **222,** si se tributa en el Pais Vasco o Navarra**,** es posible la presentación en papel utilizando el servicio de impresión de la AEAT desde Internet).

Plazo de presentación

La presentación e ingreso se realiza entre el **1 y el 20 de abril, octubre y diciembre.**





Declaración

Plazo de presentación

La declaración del IS debe presentarse dentro de los **25 días naturales** siguientes a los **6 meses posteriores** a la conclusión del periodo impositivo. Así, en general, para sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo es el de los 25 primeros días naturales del mes de julio.

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo coincida con el año natural y presenten por Internet la declaración del IS, pueden domiciliar el pago (del 1 a 20 de julio).

Es posible pagar la deuda tributaria entregando los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Modelos de autoliquidaciones

- **Modelo 200**: declaración del IS e IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).
- **Modelo 220**: declaración del IS. Régimen de tributación de los grupos de sociedades.

Forma de presentación

Los **modelos 200** y **220** se presentarán por Internet con certificado electrónico (para el **200**, si se tributa en el Pais Vasco o Navarra, es posible la presentación en papel utilizando el servicio de impresión de la AEAT desde Internet).

Obligaciones contables y registrales

El Código de Comercio obliga a llevar dos libros contables:

- **El libro diario**.

  En el que se anota cronológicamente, día a día, el importe de todas las operaciones realizadas en desarrollo de la actividad empresarial. También puede realizarse anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, su detalle se registra en libros o registros concordantes.

- El **libro de inventarios y cuentas anuales**.

  – El primer estado contable es un balance inicial detallado de la empresa.

  – El segundo estado contable es el balance de comprobación, en el que deben transcribirse trimestralmente las sumas y saldos de las cuentas.

  – El tercer estado contable es el inventario de cierre de ejercicio.

  – El último estado contable, al cierre de cada ejercicio contiene las **cuentas anuales**: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estados de cambio en el patrimonio neto, estados de flujo de efectivo y la memoria. Las cuentas anuales son el instrumento contable más importante para el IS, ya que sirven de partida para la configuración de su BI.

Además de los libros de llevanza obligatoria se podrá llevar de forma voluntaria, los libros y registros según el sistema contable adoptado, o la naturaleza de su actividad.

Por otra parte, se establece la obligación de llevar y legalizar ciertos **"libros societarios"**: libro de actas, libro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada.

Legalización de los libros contables: los libros obligatorios en formato papel o digital en soporte informático se legalizan en el Registro Mercantil del domicilio social de la entidad en los 4 meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio (30 de abril para ejercicios que coinciden con el año natural).

La legalización se podrá realizar en papel, presentación digital (CD o DVD) o por Internet con certificado electrónico.

Conservación de los libros: la Ley General Tributaria (LGT) impone el deber de conservar los libros relativos al negocio, debidamente ordenados, durante **6 años**, desde su último asiento, salvo que una norma exija otro plazo.

Asimismo, la LGT y el Código de Comercio exigen la conservación de la correspondencia, documentación y justificantes del negocio durante **6 años**, desde el día en que se cierran los libros con los asientos que justifican.