

ÍNDICE



INTRODUCCIÓN	4
1. DECLARACIÓN CENSAL, MODELOS 036 Ó 037	5
• Declaración de alta. Solicitud de NIF	5
• Declaración de modificación y baja	7
2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	9
3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	11
EMPRESARIOS Y PROFESIONALES, PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS FÍSICAS MIEMBROS DE ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS	11
• Incompatibilidad entre regímenes	11
• Renuncia	11
• Exclusión	12
• Estimación directa normal	12
– A quién se aplica el régimen de estimación directa normal	12
– Cálculo del rendimiento neto	12
– Obligaciones contables y registrales	13
• Estimación directa simplificada	13
– A quién se aplica el régimen de estimación directa simplificada	13
– Cálculo del rendimiento neto	13
– Obligaciones contables y registrales	14
– Tabla de amortización simplificada	14
• Estimación objetiva	15
– A quién se aplica el régimen de estimación objetiva	15
– Cálculo del rendimiento neto	15
– Cálculo del rendimiento neto en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales	16
– Cálculo del rendimiento neto en el resto de actividades	16
– Obligaciones contables y registrales	17
• Pagos fraccionados	17
4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	20
• Período impositivo y devengo	20
• Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades	21
• Base Imponible	21
• Tipo de gravamen y cuota íntegra	22



ÍNDICE

• Deducciones y bonificaciones	23
• Deducción por inversiones para incentivar determinadas actividades	23
• Retenciones e ingresos a cuenta	24
• Pagos fraccionados	24
– Modalidades	24
• Declaración del Impuesto sobre Sociedades	26
– Modelos de autoliquidaciones	26
– Forma de presentación	26
– Plazo de presentación	27
– Pago	27
– Ingresos y devoluciones	27
– Obligaciones contables y registrales	27

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO **29**

• Regímenes de tributación	29
– Actividades exentas del IVA	29
• Régimen general	29
– A quién se aplica el régimen general	29
– En qué consiste el régimen general	29
– Obligaciones formales	30
– Modelos de autoliquidaciones	30
• Régimen especial simplificado	31
– A quién se aplica el régimen simplificado	31
– En qué consiste el régimen simplificado	32
– Liquidación del IVA	32
– Declaración-liquidación trimestral. Ingreso a cuenta	32
– Declaración-liquidación final. Liquidación anual	33
– Obligaciones formales	34
– Modelos de autoliquidaciones	34
• Régimen especial del recargo de equivalencia	34
– A quién se aplica el régimen especial del recargo de equivalencia	34
– En qué consiste el régimen especial del recargo de equivalencia	35
– Obligaciones formales	35
– Modelos de autoliquidaciones	36

• Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	36
– A quién se aplica el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	36
– En qué consiste el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	36
– Obligaciones formales	37
– Modelos de autoliquidaciones	37
• Además deberá tenerse en cuenta en el IVA	37
– Operaciones Intracomunitarias	37
– Entrega de medios de transporte nuevos	38
• Requisitos de las facturas	38
– La factura electrónica	39
6. OTRAS OBLIGACIONES FISCALES	40
RETENCIONES	40
• Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta. Modelos 110 ó 111 y 190	41
• Retenciones por arrendamiento de bienes inmuebles. Modelos 115 y 180	41
• Retenciones del capital mobiliario. Modelos 123 y 193	42
7. DECLARACIONES INFORMATIVAS	43
• Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro. Modelo 340	43
• Declaración anual de partícipes y aportaciones a planes de pensiones. Modelo 345	44
• Declaración anual de operaciones con terceros. Modelo 347	44
8. FORMAS DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES	46
9. OTRAS CUESTIONES DE INTERÉS	50
CERTIFICADO ELECTRÓNICO	50
• Obtención del certificado	50
• Instalación del certificado	50
• Período de validez del certificado	50
• Renovar un certificado	50
• Revocar un certificado	50
• Eliminar un certificado	50
• Documentación para acreditar la identidad	51
• Relación de servicios con certificado electrónico	52
NORMATIVA BÁSICA	54

INTRODUCCIÓN

Iniciar una actividad económica empresarial o profesional, origina el cumplimiento de un conjunto de obligaciones fiscales de carácter estatal¹, algunas de ellas anteriores al inicio de la actividad y otras que deberán cumplirse durante el ejercicio de la misma.

Estas actividades económicas pueden realizarse por **personas físicas** (autónomos), **personas jurídicas** (entidades mercantiles) o bien, **entidades sin personalidad jurídica** (sociedades civiles y comunidades de bienes). Ello determina las diferentes actuaciones y obligaciones en el ámbito fiscal.

Con carácter general, **antes de iniciar** una actividad económica deberá presentarse declaración censal, **modelo 036 ó 037**. El **modelo 840** del Impuesto de Actividades Económicas para aquellos que no estén exentos del pago del Impuesto, se

presentará antes del transcurso de **1 mes** desde el inicio de la actividad.

Iniciada la actividad, los ingresos percibidos por los autónomos y entidades sin personalidad jurídica (sociedades civiles y comunidades de bienes), deberán tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF (pagos fraccionados y declaración anual). Las sociedades mercantiles tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, IS (pagos fraccionados y declaración anual).

Además, se deberán cumplir las obligaciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), operaciones con terceros, declaración anual de retenciones y cualesquiera otras que correspondan, en función de las actividades desarrolladas.

• CUADRO RESUMEN: OBLIGACIONES FISCALES BÁSICAS

	PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS JURÍDICAS	ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA
ANTES INICIO ACTIVIDAD			
Declaración censal (alta, modificación, solicitud NIF)	●	●	●
DURANTE ACTIVIDAD			
Declaración censal (modificación)	●	●	●
IAE		●	●
IRPF	●		● (Régimen de Atribución de Rentas)
IS		●	
IVA	●	●	●
Declaración anual de operaciones con terceros	●	●	●
DESPUÉS ACTIVIDAD			
Declaración censal (baja)	●	●	●
IAE		●	●

A continuación se desarrollarán los aspectos más relevantes de las distintas obligaciones fiscales.

Un estudio en profundidad exigirá el análisis de la normativa correspondiente.

1) Esta publicación no recoge obligaciones fiscales de carácter autonómico o municipal, así como, otras obligaciones no fiscales (Mercantiles, Registrales, Laborales, Seguridad Social, etc...).

1.- DECLARACIÓN CENSAL, modelos 036 ó 037

Declaración de alta. Solicitud de NIF

Las personas que vayan a desarrollar actividades económicas deberán solicitar la inscripción en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Para ello, se consignará en los **modelos 036 ó 037** los motivos de la presentación: alta y solicitud del Número de Identificación Fiscal (NIF) por las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. Las personas físicas que dispongan de NIF deberán consignar en el **modelo 036**, o en el **modelo 037**², como motivo: alta. Además, se indicarán los datos identificativos, y de la actividad, así como los relativos a los regímenes y obligaciones tributarias respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto de Sociedades (IS) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), u otras según corresponda.

Solicitud del Número de Identificación Fiscal (NIF)

Quienes vayan a realizar actividades empresariales o profesionales deberán solicitar el NIF antes de la realización de cualesquiera entregas, adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, de la percepción de cobros o el abono de

pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. Sin perjuicio de lo anterior, 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.

Las personas físicas³ deberán aportar para darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores:

- **Modelo 036.**
- Acreditación del declarante.
- DNI / NIE del representante y documento acreditativo de la representación (si el firmante es distinto del declarante).

Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica deberán solicitar el NIF en su declaración inicial de alta. En el plazo máximo de **10 días** la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) asignará el NIF, que podrá ser provisional⁴ (se enviará la tarjeta⁵ del NIF con el nombre de la sociedad o entidad con la apostilla “en constitución”) o definitivo. La documentación a aportar para la asignación del NIF definitivo es la siguiente:

- 2) El **modelo 036** de declaración censal (normal) puede ser utilizado, con carácter general, por cualquier obligado tributario que deba formar parte del censo de empresarios, profesionales y retenedores. El **modelo 037** de declaración censal SIMPLIFICADA se podrá utilizar por personas físicas que deban formar parte del censo de empresarios, profesionales y retenedores y que cumplan las siguientes condiciones:
- 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.
 - No figuren inscritos en el registro de devolución mensual.
 - No realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas previstas en el artículo 14 de la Ley del IVA o ventas a distancia.
 - No sean sujetos pasivos de Impuestos Especiales ni del Impuesto sobre las Primas de Seguros.
 - No satisfagan rendimientos de capital mobiliario.
- 3) Las personas físicas que no estén obligadas a disponer de DNI o NIE y deban estar de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores solicitarán la asignación del NIF mediante la declaración censal de **alta**.
- 4) Se asignará un **NIF provisional** a las personas jurídicas o entidades en constitución, que deben aportar para solicitarlo:
- **Modelo 036.**
 - Original y copia de la certificación negativa sobre la denominación en el Registro Mercantil (sin escritura) o copia simple de la escritura de constitución y de los estatutos (con escritura).
 - Acreditación del DNI o NIE de la persona que promueve la constitución (sin escritura) o del representante que firme la declaración censal (con escritura).
 - Acuerdo de voluntades (sin escritura) o fotocopia del documento que acredite la capacidad de representación de quien firma la declaración censal salvo que figure como tal en la escritura de constitución o en los estatutos (con escritura).
- Presentados los documentos anteriores, el NIF definitivo se asignará cuando se aporte la documentación pendiente (escritura o documento público de constitución y de estatutos o documento equivalente así como certificación de su inscripción en un registro público) debiendo solicitarse mediante la presentación de una declaración censal de modificación.
- 5) Se podrá solicitar una nueva tarjeta en caso de extravío o modificación de datos que consten en la misma.



Personas jurídicas (Sociedades Anónimas, Limitadas, Colectivas y Comanditarias):

- **Modelo 036.**
- Original y fotocopia de la escritura pública de constitución.
- Certificado de inscripción de la sociedad 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).
- Original y fotocopia del documento que acredite la capacidad de representación de quien firma la declaración censal salvo que figure tal en la escritura de constitución o en los estatutos.

Entidades sin personalidad jurídica (Sociedades civiles y Comunidades de bienes):

- **Modelo 036.**
- Original y fotocopia del contrato privado de constitución o escritura pública, con identificación y firma de todos los socios o comuneros y cuota de participación.
- Fotocopia del NIF del socio, comunero o partícipe que firme la declaración censal y de su representante en su caso.
- Liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados en los casos que proceda.

- Será obligatoria la inscripción en el Registro Civil de sociedades profesionales que adopten la forma jurídica de sociedad civil.

Las sociedades de responsabilidad limitada en constitución que presenten el Documento Único Electrónico (DUE) quedarán exoneradas de la obligación de presentar la declaración censal de alta⁶.

Cuándo

La declaración de alta en el censo se deberá presentar con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de operaciones o al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Dónde

Los **modelos 036 ó 037** de declaración censal se presentarán en la oficina de la Agencia Tributaria⁷ correspondiente a su domicilio fiscal, bien en impreso mediante entrega directa (acompañando la documentación complementaria) o por correo certificado (acompañando la documentación complementaria en el mismo envío o realizando su entrega en la oficina de Gestión Tributaria correspondiente) o bien, por vía telemática a través de Internet si se dispone de certificado de firma electrónica (la documentación complementaria se podrá

6) La Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE) es una especialidad de la Sociedad de Responsabilidad Limitada cuyos socios, máximo 5 en el momento de la constitución, deben ser personas físicas. Además de las ventajas fiscales aplicables a estas sociedades, una de las novedades que ofrece es la realización de los trámites de constitución e inicio de actividad tanto por el procedimiento presencial, como por el procedimiento telemático. El procedimiento telemático requiere la visita al "Punto de Asesoramiento e Inicio de Tramitación (PAIT)" y al Notario para otorgar la escritura pública de constitución. El PAIT presta asesoramiento e información e inicia el trámite administrativo de creación de la sociedad, en particular; cumplimentar el DUE e iniciar su tramitación telemática, solicitar el código ID-CIRCE y reserva de la denominación social y guardar toda la documentación que aporte el emprendedor para llevar a cabo la cumplimentación del DUE y su posterior tramitación.

Sistema de tramitación telemática del CIRCE:

1. Cumplimentación del DUE
2. Cita con el Notario
3. Reserva en el Registro Mercantil Central (RMC)
4. Generación de la Escritura
5. Solicitud NIF provisional
6. Liquidación del ITP y AJD
7. Solicitud de inscripción en el Registro Mercantil Provincial (RMP)
8. Solicitud de alta en la Seguridad Social
9. Generación de la escritura definitiva
10. Solicitud NIF definitivo

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



enviar igualmente por Internet en el plazo de **10 días** hábiles contados desde el día de la presentación del modelo). No podrá realizarse la presentación telemática del **modelo 036** de declaración censal, cuando se solicite el NIF o los partícipes de una entidad en régimen de atribución de rentas renuncien en IRPF a la estimación objetiva o directa simplificada y en IVA al régimen especial simplificado o al régimen de la agricultura, ganadería y pesca. Será obligatorio presentar telemáticamente por Internet la solicitud de inscripción en el Registro de devolución mensual del IVA.

Declaración de modificación y baja

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

- Solicitud de NIF definitivo disponiendo de NIF provisional y solicitud de nueva tarjeta acreditativa del NIF.
 - Original y copia de la certificación negativa sobre la denominación en el Registro Mercantil (sin escritura) o copia simple de la escritura de constitución y de los estatutos (con escritura).
 - Acreditación del DNI o NIE de la persona que promueve la constitución (sin escritura) o del representante que firme la declaración censal (con escritura).
 - Acuerdo de voluntades (sin escritura) o fotocopia del documento que acredite la capacidad de representación de quien firma la declaración censal salvo que figure tal en la escritura de constitución o en los estatutos (con escritura).
- Modificación del domicilio fiscal, social o de gestión administrativa y de domicilio a efectos de notificaciones.
 - Para personas físicas, DNI, NIE, Pasaporte u otro documento que acredite la modificación.
 - Escritura dónde conste la modificación y, cuando proceda, inscripción en el Registro Público correspondiente. Si no procediera escritura, documento que acredite la modificación.

- Modificación de otros datos identificativos y de representante.
 - Documento que acredite la modificación.
 - Para la modificación de relación de socios o cuota de participación se presentará Escritura dónde conste la modificación y, cuando proceda, inscripción en el Registro Público correspondiente o documento que acredite la modificación.
- Modificación de datos relativos a actividades económicas y locales, condición de Gran Empresa, registros especiales.
- Modificación de datos relativos al IVA, IRPF, IS, Renta de no residentes y otros impuestos.
- Renuncia o exclusión a determinados regímenes de tributación.

La declaración de **baja** se presentará en los **modelos 036 ó 037** cuando se cese en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales.

La declaración de baja de personas físicas fallecidas será presentada por los herederos, que además comunicarán la modificación de la titularidad de derechos y obligaciones tributarias y en su caso las declaraciones de alta procedentes.

La baja de sociedades mercantiles o entidades sólo se podrá solicitar cuando se disuelvan conforme a la normativa que las regula (para entidades 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, excepto la correspondiente al Impuesto de Sociedades.

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

- Para personas jurídicas y entidades sin disolución (inactivas) que dejen de ejercer todas las actividades, se presentará toda la documentación que pruebe y acredite la fecha en la que se produjo el cese si este ha tenido lugar hace más de 3 meses respecto de la fecha de presentación del **modelo 036**.

- 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).
- Si la declaración de baja es por causa de fallecimiento de persona física; certificado de defunción y documentación que pruebe y acredite la fecha en la que se produjo el cese si este ha tenido lugar hace más de 3 meses respecto de la fecha de presentación del **modelo 036**.

Cuándo

Con carácter general, **1 mes** desde que se hubieran producido las circunstancias que modificaron la situación inicial o desde que se hubiera cesado 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 en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, bien en impreso mediante entrega directa (acompañando la documentación complementaria) o por correo certificado (acompañando la documentación complementaria en el mismo envío o realizando su entrega en la oficina de Gestión Tributaria correspondiente) o bien, por vía telemática a través de Internet si se dispone de certificado de firma electrónica (la documentación complementaria se podrá enviar igualmente por Internet).



2.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es un tributo municipal cuya gestión censal que comprende básicamente la formación de la matrícula, corresponde a la Administración tributaria estatal. En el caso de cuotas municipales, la gestión censal y la inspección del impuesto puede estar delegada en alguna entidad local.

Son sujetos pasivos del IAE las **personas físicas** (autónomos) **personas jurídicas** (entidades) y **entidades sin personalidad jurídica** (sociedades civiles y comunidades de bienes) siempre que realicen en territorio nacional actividades empresariales, profesionales y artísticas. No se incluyen las agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales ni las pesqueras. No tienen que presentar declaración las personas exentas por este impuesto, en particular:

- Las **personas físicas**.
- Las **personas jurídicas** y **entidades sin personalidad jurídica** que tengan un importe neto de cifra de negocio (INCN) inferior a 1.000.000€. El INCN con carácter general será el del penúltimo año anterior al del devengo del impuesto.

La declaración de alta, modificación y baja del IAE, en caso de sujetos pasivos que estén exentos del mismo por todas las actividades que desarrollen, se realizará a través de los **modelos 036 ó 037**.

Modelos

Los obligados a presentar declaración por este impuesto, presentarán el **modelo 840** o, cuando se trate de cuotas municipales cuya gestión censal esté delegada en alguna entidad local, el modelo aprobado por la misma. Por tanto, están obligados a presentar declaración de alta los sujetos pasivos no exentos y los sujetos pasivos exentos cuando dejen de cumplir las condiciones para la aplicación de la exención.

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 Impuesto sobre Sociedades, la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes 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 de la actividad.

Declaración de alta por dejar de disfrutar de exención: durante el **mes de diciembre** inmediato anterior al año en que estén obligadas a tributar por dejar de cumplir las condiciones para disfrutar de una exención.

Declaración de variación: **1 mes** a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación.

Declaración de baja por cese: **1 mes** a contar desde la fecha en la que se produjo el cese. En caso de fallecimiento del sujeto pasivo, sus causahabientes formularán la pertinente declaración de baja igualmente en el plazo de **1 mes**, contado a partir del momento del fallecimiento.

Declaración de baja por disfrutar de exención: **mes de diciembre** inmediato anterior al año en que dejen de estar obligados a tributar por haber accedido a una exención.

Modelo 848

El plazo para la presentación del **modelo 848** es el comprendido entre el día **1 de enero y el 14 de febrero**, ambos incluidos, del ejercicio en que deba surtir efectos dicha comunicación en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Dónde

Los **modelos 840** y **848** del IAE se podrán presentar en impreso con carácter general, en Delegaciones o Administraciones de la Agencia Tributaria y además el **modelo 840** por vía telemática a través de Internet. No se podrá efectuar la presentación telemática de las declaraciones correspondientes al **modelo 840** que impliquen la aportación de documentos.

IMPORTANTE

Es preciso destacar la importancia que tiene encuadrar la actividad económica realizada en la clasificación de las distintas actividades que las Tarifas del IAE⁸ agrupa en 3 secciones, actividades empresariales (sección 1ª), profesionales (sección 2ª) y artísticas (sección 3ª). A su vez, dentro de cada sección nos encontramos con los **EPÍGRAFES** (último grado de integración) que contienen la descripción, contenido y cuota de cada actividad.

Se deberá consignar en los **modelos 036** ó **037** el epígrafe que le corresponda. Podrá consultar las tarifas del IAE dónde se encuentran los distintos epígrafes en www.agenciatributaria.es.



8) La relación ordenada de actividades contenida en las Tarifas del IAE se trató de ajustar en lo posible a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93). El Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, aprobó la nueva CNAE-2009 (en vigor a partir del 1 de enero de 2009) con el fin de adaptar la clasificación de 1993 a los cambios tecnológicos, económicos y a la globalización de la economía. La CNAE se elabora por el Instituto Nacional de Estadística (INE) con el objetivo de clasificar las empresas y los establecimientos de un país en categorías homogéneas. Los cuadros de equivalencias entre clasificaciones serán proporcionados por el INE.

Por tanto, cada actividad económica tendrá un epígrafe de las tarifas del IAE, así como, un código de actividad recogido en la CNAE-2009.

3.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

EMPRESARIOS Y PROFESIONALES, PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS FÍSICAS MIEMBROS DE ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS⁹

Se realiza actividad económica cuando un contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno solo de ambos, siendo su finalidad la de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad de arrendamiento de bienes inmuebles se califica de económica siempre que para ello se cuente con un local dedicado exclusivamente a esta finalidad y además se tenga al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, para la ordenación de esta actividad.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) los regímenes de determinación del rendimiento de las actividades económicas, según la actividad desarrollada y los límites de cada uno de ellos son los siguientes:

- ESTIMACIÓN DIRECTA con dos modalidades:
 - Normal
 - Simplificada
- ESTIMACIÓN OBJETIVA

Los contribuyentes aplicarán alguno de los regímenes anteriores teniendo en cuenta las reglas de incompatibilidad y los supuestos de renuncia y exclusión que a continuación se mencionan.

Incompatibilidad entre regímenes

El sistema de relaciones entre los regímenes de estimación directa y el de estimación objetiva, se caracteriza por una rígida incompatibilidad. Por ello, 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 fuera susceptible de estar incluida en estimación objetiva.

De igual manera, si se determina el rendimiento de una actividad en la modalidad normal del régimen de estimación directa, se deberá determinar en esta misma modalidad el rendimiento de todas las demás actividades.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad por la que se renuncie a la modalidad simplificada o bien se inicie alguna actividad no incluida o por la que se renuncie a estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos para 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 régimen de estimación directa simplificada o del régimen de estimación objetiva, podrán renunciar a su aplicación mediante la presentación de los **modelos 036** ó **037** de declaración censal.

Cuándo debe renunciar: durante el **mes de diciembre** anterior al año natural en que deba surtir efecto. En caso de inicio de la actividad deberá efectuarse antes del inicio.

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

⁹ Los miembros de las entidades en régimen de atribución de rentas reguladas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT), tienen la obligación tributaria personal, de realizar los **pagos fraccionados** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de que la entidad, realice **actividades económicas**. Todo ello sin perjuicio de las obligaciones que pueda tener la entidad propiamente dicha.



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

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

La renuncia al régimen de estimación objetiva supondrá la inclusión en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa siempre que se cumplan los requisitos establecidos para esta modalidad.

Exclusión

En **estimación directa modalidad simplificada**, la exclusión del régimen se producirá 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 su caso, determinará el rendimiento de todas sus actividades por la modalidad normal, del régimen de estimación directa, durante un período mínimo de los **3 años** siguientes.

En **estimación objetiva**, la exclusión se producirá cuando se supere el volumen de rendimientos íntegros o de compras en bienes y servicios, fijados por el Reglamento, cuando la actividad se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del IRPF o cuando se superen los límites establecidos en la Orden Ministerial de desarrollo de este régimen. La exclusión de este régimen de estimación objetiva, supondrá la inclusión en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en los términos previstos para esta modalidad, salvo que a su vez se renuncie al mismo. El efecto de la exclusión supone la inclusión durante los **3 años** siguientes en el ámbito de la modalidad simplificada.

NOTA COMÚN A TODOS LOS RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS:

la transmisión de elementos patrimoniales afectos, pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial de 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. La cuantificación de su importe y su tributación efectiva se realizará de acuerdo con las reglas aplicables para las ganancias o pérdidas patrimoniales en la normativa del IRPF.

Estimación directa normal

A quién se aplica el régimen de estimación directa normal

El régimen de estimación directa normal se aplica, con carácter general, a los empresarios y profesionales salvo que estén acogidos a la modalidad simplificada o al régimen de estimación objetiva.

Se aplicará siempre que el importe de la cifra de negocios del conjunto de actividades ejercidas por el contribuyente supere los 600.000€ anuales en el año inmediato anterior o cuando se hubiera renunciado a la estimación directa simplificada.

Cálculo del rendimiento neto

Con carácter general, el rendimiento neto se calcula por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, aplicando, con algunas matizaciones, la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En estimación directa normal son de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión del Impuesto sobre Sociedades.

Como ingresos computables se entenderá la totalidad de los ingresos íntegros derivados de las ventas y de la prestación de servicios, que constituyen el objeto propio de la actividad así como, el autoconsumo y las subvenciones, entre otros.



Serán gastos aquéllos que se producen en el ejercicio de la actividad tales como los de suministros, los de consumo de existencias, los gastos del personal, los de reparación y conservación, los de arrendamiento y las amortizaciones¹⁰, que se computarán en la cuantía que corresponda a la depreciación efectiva de los distintos elementos en funcionamiento, según el resultado de aplicar los métodos previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El rendimiento neto así calculado será reducido en caso de ser irregular. Además, si se cumplen los requisitos previstos será minorado por la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

Obligaciones contables y registrales

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

Actividades no mercantiles¹¹: únicamente deben llevarse libros registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y el de bienes de inversión.

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

Estimación directa simplificada

A quién se aplica el régimen de estimación directa simplificada

Es de aplicación el régimen de estimación directa simplificada a los empresarios y profesionales cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Que sus actividades no estén acogidas al régimen de estimación objetiva.
2. Que, en el año anterior, el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente no supere los 600.000 €¹².
3. Que no se haya renunciado a su aplicación.
4. Que ninguna actividad que ejerza el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del régimen de estimación directa.

Cálculo del rendimiento neto

El rendimiento neto se calculará conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades (ingresos menos gastos) y siguiendo el esquema expuesto en el apartado de estimación directa normal, con las siguientes particularidades:

1. Las amortizaciones del inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de la tabla de amortización simplificada, especial para esta modalidad.
2. Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican exclusivamente aplicando un 5% del rendimiento neto positivo, excluido este concepto¹³. No obstante, no se aplicará cuando el contribuyente opte por aplicar la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.
3. El rendimiento será reducido en caso de irregularidad y si se cumplen los requisitos previstos será minorado por la reducción prevista en el ejercicio de actividades económicas.

10) A estos efectos se puede consultar la tabla de coeficientes de amortización en el anexo al Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio (BOE 6 de agosto de 2004) por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

11) No se consideran actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos construidos o fabricados por los artesanos se realice por éstos en sus talleres.

12) Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

13) Con efectos exclusivos durante 2008 y 2009 se elevará al 10% en agrícolas y ganaderas.



Obligaciones contables y registrales

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

Actividades profesionales: además de los libros mencionados en el apartado anterior, se llevará el libro registro de provisión de fondos y suplidos.

• TABLA DE AMORTIZACIÓN SIMPLIFICADA¹⁴

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente 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

14) Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales de coeficientes de amortización se entenderán sustituidos, en todas las menciones a ellos realizadas, por el resultado de multiplicar aquéllos por 1,1. El nuevo coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el periodo antes indicado.



Estimación objetiva

A quién se aplica el régimen de estimación objetiva

Se aplica el régimen de estimación objetiva exclusivamente a empresarios y profesionales¹⁵ que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que cada una de sus actividades estén incluidas en la Orden del Ministro de Economía y Hacienda que desarrolla el régimen de estimación objetiva y no rebasen los límites establecidos en la misma para cada actividad.
2. Que el volumen de ingresos, no supere los siguientes importes: 300.000€ para las actividades agrarias y 450.000€ para el conjunto de las actividades económicas, incluidas en su caso las agrarias.
3. Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 300.000€ anuales¹⁶. Si se inició la actividad en el año inmediato anterior, el volumen de compras se elevará al año.
4. Que las actividades económicas no sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del IRPF¹⁷.
5. Que no hayan renunciado expresa o tácitamente¹⁸ a la aplicación de este régimen.
6. Que no hayan renunciado o estén excluidos del régimen simplificado del IVA y del régimen especial simplificado 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.

7. Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

En los puntos 2 y 3 deberán computarse las operaciones desarrolladas por el contribuyente, por su cónyuge, ascendientes y descendientes así como por las entidades en atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores siempre que las actividades sean idénticas o similares por estar clasificadas en el mismo grupo del IAE y exista dirección común compartiendo medios personales o materiales. Los importes contenidos en los puntos 2 y 3 anteriores se elevarán al año en el supuesto en que se hubiera iniciado la actividad en el año en que se calculan los mismos.

Cálculo del rendimiento neto

El rendimiento neto se calculará de acuerdo con lo dispuesto en la Orden que desarrolla este régimen, multiplicando los importes fijados para los módulos, por el número de unidades del mismo empleadas, o bien multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

La cuantía deducible por el concepto de amortización del inmovilizado será, exclusivamente la que resulte de aplicar la tabla de amortización contenida en la Orden que regula el régimen de estimación objetiva y el simplificado del IVA del año que corresponda¹⁹.

15) Sólo se incluyen determinadas actividades profesionales ejercidas de manera accesoria a otras empresariales de carácter principal.

16) En el supuesto de obras y servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

17) A estos efectos se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

18) Se entiende por renuncia tácita la declaración de voluntad manifestada mediante actos que la hagan patente, sin dejar lugar a duda.

19) Orden EHA/3462/2007 de 26 noviembre para 2008 y EHA/3413/2008 de 26 noviembre para 2009.

Cálculo de rendimiento neto en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

FASE 1: VOLUMEN TOTAL DE INGRESOS

(INCLUIDAS SUBVENCIONES, INDEMNIZACIONES Y AYUDA PAC PAGO ÚNICO)²⁰

(x) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO²¹

=RENDIMIENTO NETO PREVIO

FASE 2: (-) REDUCCIONES PRECIO GASÓLEO AGRÍCOLA²²

(-) AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL²³
E INMATERIAL (excluidas actividades forestales)

= RENDIMIENTO NETO MINORADO

FASE 3: (x) ÍNDICES CORRECTORES (en función del tipo de actividad y determinadas circunstancias)

= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS

FASE 4: (-)REDUCCIÓN GENERAL DEL RENDIMIENTO NETO²⁴

(-)GASTOS EXTRAORDINARIOS POR
CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (Incendios,
inundaciones,...)²⁵

(-) REDUCCIÓN LEY 19/1995

(AGRICULTORES JÓVENES): 25%

= RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

FASE 5: (-) REDUCCIÓN RENTAS IRREGULARES (40%)²⁶

=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 ANTES DE AMORTIZACIÓN²⁷

=RENDIMIENTO NETO PREVIO

FASE 2: MINORACIONES:

(-) INCENTIVOS AL EMPLEO

(-) INCENTIVOS A LA INVERSIÓN²⁸

(AMORTIZACIONES)

= RENDIMIENTO NETO MINORADO

FASE 3: (x) ÍNDICES CORRECTORES (en función del tipo de actividad y determinadas circunstancias)

= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS

FASE 4: (-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (Incendios, inundaciones,...)²⁹

= RENDIMIENTO NETO CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA

FASE 5: (+) OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES (SUBVENCIONES)

=RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

FASE 6: (-) REDUCCIÓN RENTAS IRREGULARES (40%)³⁰

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD

20) Cuando el perceptor de la ayuda directa de pago único de la PAC no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar es el 0,56.

21) Revisados según sectores determinados índices de rendimiento neto con efectos 2008 y 2009.

22) Reducción para 2008 y 2009 por adquisición de gasóleo agrícola y de fertilizantes necesarios para la actividad. Se podrá optar por aplicar la reducción por adquisición de plásticos que cumplan los mismos requisitos en lugar de los fertilizantes.

23) Las cantidades que correspondan a la amortización se determinarán aplicando la tabla de amortización recogida en la Orden por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA.

24) Las Ordenes que desarrollan el régimen de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA recogen medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo. Reducción general de un 2%. No obstante y para 2008, las actividades que ya se hubieran desarrollado en 2007 reducirán el rendimiento neto en un 3%.

25) Estas circunstancias deberán haberse puesto en conocimiento de la Administración tributaria en tiempo y forma.

26) Se entiende por rendimientos irregulares, en general, aquéllos que tengan un período de generación superior a 2 años y, en particular, aquellos rendimientos específicos que contempla el Reglamento del IRPF.

27) Hasta 2008 las Ordenes de desarrollo del régimen de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA recogen medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en las actividades del transporte. A partir de 2009 estas medidas quedan incorporadas a los módulos con carácter estructural.

28) Las cantidades que correspondan a la amortización se determinarán aplicando la tabla de amortización recogida en la Orden por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA.

29) Estas circunstancias deberán haberse puesto en conocimiento de la Administración tributaria en tiempo y forma.

30) Se entiende por rendimientos irregulares, en general, aquéllos que tengan un período de generación superior a 2 años y, en particular, aquellos rendimientos específicos que contempla el Reglamento del impuesto.



Obligaciones contables y registrales

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

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

En actividades cuyo rendimiento neto se calcula en función del volumen de operaciones, (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales), deberá llevarse, libro registro de ventas o ingresos.

Pagos fraccionados

Los contribuyentes en estimación directa normal o simplificada, deberán realizar cuatro pagos fraccionados trimestrales en el **modelo 130** a cuenta del IRPF en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el **1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre**, y el cuarto trimestre entre el **1 y el 30 del mes de enero del año siguiente** ³¹.

Los contribuyentes que desarrollen 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 explotación o actividad, (excluidas indemnizaciones y subvenciones en el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales) fueron objeto de retención o ingreso a cuenta³².

El importe de cada uno de los pagos fraccionados se calculará como se expone a continuación³³.

1. Actividades empresariales: en general, el **20%** del rendimiento neto obtenido desde el inicio del año hasta

el último día del trimestre al que se refiera el pago. De la cantidad resultante se deducirán los pagos fraccionados que habría correspondido ingresar por los trimestres anteriores del mismo año, de no haber aplicado la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Se deducirán también, en la actividad empresarial 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. También podrá deducirse el importe obtenido de dividir la cuantía de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400€)³⁴, entre cuatro, siempre que el resultado de esta minoración sea mayor o igual que cero. La diferencia podrá deducirse en los siguientes pagos fraccionados del mismo período impositivo, cuyo importe lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

2. Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras: el **2%** del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

De la cantidad resultante se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre, así como el importe obtenido de dividir la cuantía de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400€)³⁴, entre cuatro, siempre que el resultado de esta minoración sea mayor o igual que cero. La diferencia podrá deducirse en los siguientes pagos fraccionados del mismo período impositivo, cuyo importe lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

31) Si algún trimestre no resulta cantidad a ingresar, deberá presentarse declaración negativa.

32) Durante el primer año de actividad, para calcular el porcentaje indicado, se tendrán en cuenta los ingresos objeto de retención o ingreso a cuenta en cada período trimestral al que se refiere el pago fraccionado.

33) Los porcentajes se reducirán a la mitad cuando se trate de actividades empresariales o profesionales desarrolladas en Ceuta, Melilla o sus dependencias.

34) La deducción del importe obtenido de dividir la cuantía de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400€) entre cuatro, opera para el conjunto de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, ya sean empresariales, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras o profesionales, y sea cual sea el método de determinación del rendimiento neto de las mismas.



3. Actividades profesionales: el **20%** del rendimiento neto, desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago. De la cantidad resultante se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año y las retenciones y los ingresos a cuenta que les hayan practicado desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago, así como el importe obtenido de dividir la cuantía de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400€)³⁴, entre cuatro, siempre que el resultado de esta minoración sea mayor o igual que cero. La diferencia podrá deducirse en los siguientes pagos fraccionados del mismo período impositivo, cuyo importe lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

Los contribuyentes en estimación objetiva, deberán realizar cuatro pagos fraccionados, trimestrales, en el **modelo 131** a cuenta del IRPF en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres entre el **1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre**, y el cuarto trimestre entre el **1 y el 30 del mes de enero del año siguiente**³⁵.

El importe de cada uno de los pagos fraccionados se calculará aplicando los porcentajes que se indican a continuación³⁶:

1. Actividades empresariales (excepto agrícolas y ganaderas).

- En general, el **4%** del rendimiento resultante de la aplicación de los módulos en función de los datos-base existentes a **1 de enero**³⁷. Cuando se inicie una actividad, los datos-base serán los existentes el día de comienzo de la misma.

- Cuando se tenga sólo a una persona asalariada, el **3%**.
- Cuando no se disponga de personal asalariado, el **2%**.

2. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales: en los supuestos en los que exista la obligación de efectuar pagos fraccionados, la cantidad a ingresar será el **2%** del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

Las actividades económicas en estimación objetiva, podrán deducir de lo que sería el importe a ingresar por el pago fraccionado, las retenciones e ingresos a cuenta del trimestre. No obstante, si estas últimas son superiores podrá deducirse la diferencia en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo



34) La deducción del importe obtenido de dividir la cuantía de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400€) entre cuatro, opera para el conjunto de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, ya sean empresariales, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras o profesionales, y sea cual sea el método de determinación del rendimiento neto de las mismas.

35) Si en algún trimestre no resultasen cantidades a ingresar, deberá presentarse declaración negativa.

36) Los porcentajes se reducirán a la mitad cuando se trate de actividades desarrolladas en Ceuta, Melilla o sus dependencias.

37) Cuando algún dato-base no pudiera determinarse a 1 de enero, se tomará el correspondiente al año anterior. Si no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2% del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

cuyo importe lo permita. Asimismo podrá deducir el importe obtenido de dividir la cuantía de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (400€)³⁴, entre cuatro, siempre que el resultado de esta minoración sea mayor o igual que cero. La diferencia podrá deducirse en los siguientes pagos fraccionados del mismo período impositivo, cuyo importe lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

Con carácter extraordinario y temporal, aquellos contribuyentes que destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, tendrán derecho a las siguientes deducciones:

- Para estimación directa con rendimientos íntegros previsible del período impositivo menores de 33.007,20€: 2% del rendimiento neto desde el primer día del año y máximo de 660,14€ al trimestre.
- Para estimación objetiva con rendimientos netos resultantes de aplicar la estimación objetiva inferiores a 33.007,20€: 0,5% sobre los citados rendimientos.
- En actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras con volumen previsible de ingresos del período impositivo inferior a 33.007,20€: 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluidas en ambos casos las subvenciones del capital e indemnizaciones. La deducción del período impositivo no podrá ser superior a 660,14€.

Declaración anual de renta Modelo D-100

La declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **modelo 100**, se presentará desde el **2 de mayo hasta 30 de junio** del año siguiente al ejercicio que se declara.

Si el resultado de la declaración es a ingresar, se podrá optar por efectuar el ingreso de una sola vez o fraccionar su importe en 2 plazos. Si el segundo plazo no se domicilia, deberá presentarse el **modelo 102** y efectuar el ingreso hasta el **5 de noviembre** del año en que se presenta la declaración.



4.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades (IS) grava la renta de los sujetos pasivos residentes en todo el territorio español³⁸.

Están sujetas³⁹ al IS:

- 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 y las sociedades agrarias de transformación.

Además, están sujetas al IS, aún no gozando de personalidad jurídica propia:

- Los fondos de inversión
- Las uniones temporales de empresas
- Los fondos de capital –riesgo
- Los fondos de pensiones
- Los fondos de regulación del mercado hipotecario
- Los fondos de titulización hipotecaria
- Los fondos de titulización de activos
- Los fondos de garantía de inversiones
- Las comunidades de titulares de montes vecinales en mano común

El régimen de atribución de rentas en el IS consiste en que determinados entes sin personalidad jurídica (sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria) y

también las sociedades civiles que sí tengan personalidad jurídica, no se consideran sujetos pasivos del IS y tampoco tributan por sí mismas en impuesto sobre la renta alguno. El régimen no se aplica a las sociedades agrarias de transformación que sí tributan en el IS. 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.

Están obligados a presentar declaración del IS todos los sujetos pasivos del mismo con independencia de que hayan desarrollado o no actividades durante el Período impositivo y de que se hayan obtenido o no rentas sujetas al impuesto.

No obstante, hay excepciones a la obligación general de declarar. Gozan de **exención total**⁴⁰ determinados entes del sector público (Estado, CCAA, Entidades Locales y sus organismos autónomos, Banco de España, etc...). Otras entidades están **parcialmente exentas**⁴¹ (entidades e instituciones sin ánimo de lucro, benéficas o de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales, partidos políticos, etc...).

Período impositivo y devengo

El período impositivo del IS, coincide con el ejercicio económico de cada entidad, que en ningún caso puede exceder de **12 meses**. La fecha de cierre del ejercicio económico o ejercicio 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 Período impositivo.

38) En la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se aplica el Impuesto sobre Sociedades en los términos del régimen de Convenio Económico y de Concierto Económico, respectivamente.

39) La sujeción al Impuesto sobre Sociedades la determina la residencia en territorio español. Se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio en territorio español.
- Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

40) Artículo 9.1 del RD Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

41) Capítulo XV del título VII del RD Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.



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

1. Cuando la entidad se extinga (cancelación de la sociedad en el Registro Mercantil).
2. Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
3. Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al IS de la entidad resultante.
4. Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

El IS grava la renta obtenida por los sujetos pasivos del Impuesto. El proceso, desde que se genera la base imponible, hasta la obtención de la cantidad a devolver o ingresar, es el siguiente:

- FASE 1:** RESULTADO CONTABLE
(+/-) Ajustes • Diferencias permanentes (+/-)
• Diferencias temporarias (+/-)
= RESULTADO FISCAL
- 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:** (-) Deducción por inversiones 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

Los aspectos más relevantes del anterior esquema de liquidación son:

Base Imponible

La base imponible está constituida por el importe de la renta del Período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Como excepción, el IS regula el cálculo de la base imponible con particularidades para algunos regímenes fiscales como pueden ser el de las cooperativas o el de las entidades sin ánimo de lucro.

Se regulan tres **métodos** para la determinación de la base imponible: el régimen de **estimación directa**, el régimen de **estimación objetiva** y el régimen de **estimación indirecta**. El régimen de estimación directa será el aplicable con carácter general, si bien cuando así se establezca se podrá utilizar el régimen de estimación objetiva, y sólo como método subsidiario se determinará de acuerdo con la estimación indirecta.

En el régimen de estimación **directa**, se toma el resultado contable para determinar la base imponible de la entidad. El resultado contable debe calcularse según la normativa mercantil vigente que se corregirá mediante la aplicación de los principios y criterios de calificación, valoración e imputación temporal que recoge la Ley del IS (ajustes extracontables).



Base imponible = Renta del período impositivo
(Resultado contable +/- Ajustes

- Diferencias permanentes (+/-)
- Diferencias temporarias⁴²(+/-)

(-) compensación de bases imponibles
negativas de ejercicios anteriores

Según el Plan General Contable (PGC) el resultado de la empresa se obtiene por diferencia entre las ventas e ingresos y las compras y los gastos devengados en el ejercicio. Los gastos tienen, en general, el carácter de deducibles fiscalmente, no obstante, la norma fiscal determina una serie de gastos no deducibles que con carácter general y matizaciones son: retribuciones a los fondos propios, tributos, multas y sanciones penales y administrativas que no tengan origen contractual, 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.

Los ajustes son consecuencia de las discrepancias existentes entre la norma contable y la fiscal. La realización de dichos ajustes permiten conciliar el resultado contable con lo establecido en las normas que regulan la obtención de la base imponible, que pueden diferir por ejemplo, en la calificación (gastos e ingresos registrados en contabilidad que no son tales fiscalmente), en la valoración (valores de mercado) o en la imputación temporal (la norma fiscal se separa del principio del devengo como criterio de imputación de ingresos y gastos).

El sujeto pasivo del impuesto tiene derecho a compensar la renta positiva obtenida en el ejercicio con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Así, la base imponible negativa de un período impositivo puede ser compensada con las rentas positivas generadas en los períodos impositivos que concluyan dentro de los **15 años** inmediatos y sucesivos

a aquél en que se originó la base imponible negativa. Las entidades de nueva creación pueden compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en el plazo de **15 años** a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva. El límite de compensación máximo cada ejercicio es la cuantía de renta positiva del mismo, no pudiendo superar el importe acumulado de las bases imponibles obtenidas en los **15 años** inmediatos anteriores.

Tipo de gravamen y cuota íntegra

El tipo de gravamen es el porcentaje que aplicado a la base imponible nos permite obtener la cuota íntegra. Los tipos de gravamen aplicables son los siguientes:

- **Tipo de gravamen general**
 - Períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008: **30%**
 - Períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2007: **32,5%**
 - Hasta 31-12-2006: **35%**
- **Tipos de gravamen especiales⁴³, destacamos los siguientes:**
 - Entidades de reducida dimensión**
 - Períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2007: **25%** sobre los primeros 120.202,41€ de base imponible y **30%** sobre el resto de base imponible.
 - Períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2007: **30%** y **35%** respectivamente.
 - Cooperativas fiscalmente protegidas 20%**. Los resultados extracooperativos irán al tipo general.

La cuota íntegra es la cuantía obtenida de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible positiva en el período impositivo. El resultado puede ser **positivo** (cuando así lo sea la base imponible) y **cero** (base imponible cero o negativa).

42) Las diferencias temporarias son las derivadas de la diferente valoración contable y fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

43) La Ley de Presupuestos podrá modificar los tipos de gravamen especiales. Se aplicará el tipo del **25%** a Cooperativas de Crédito, Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales, Mutualidades de previsión social, Sociedades de Garantía Recíproca (SGR), Sociedades de reafianzamiento de SGR, entidades parcialmente exentas y Comunidades titulares de montes vecinales en mano común, el **10%** a Entidades sin fines lucrativos, el **1%** a Sociedades y Fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria, **0%** a Fondos de Pensiones y **35%** a Sociedades de hidrocarburos (a partir del 1-1-2008).



Deducciones y bonificaciones

Calculada la cuota íntegra del impuesto se aplicarán las siguientes deducciones y bonificaciones:

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 base imponible derivada de dichos dividendos o de dichas participaciones en beneficios. La deducción será del **100%** cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al **5%**, 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.

2. Doble imposición internacional (por impuestos soportados, rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, dividendos y participaciones en beneficios... de entidades no residentes). Cuando la sociedad residente integre rentas gravadas en el extranjero podrá deducir la menor de las dos cantidades siguientes: el importe del impuesto que grave dichas rentas y que haya sido satisfecho en el extranjero o el importe que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas. Cuando integre dividendos o participación en beneficios gravados en el extranjero: el impuesto pagado respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente.

Bonificaciones. El importe de la bonificación se obtiene aplicando el coeficiente que en cada caso proceda, a la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas que están bonificadas (cuota bonificable). Podemos destacar entre otras:

1. **62%**⁴⁴ de bonificación de la cuota del IS que corresponda a las rentas derivadas de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas y de libros, siempre que se cumplan los requisitos exigidos al efecto.
2. **50%** de bonificación de la cuota del IS que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta, Melilla o sus dependencias por las entidades que allí operen siempre que se cumplan los requisitos exigidos al efecto.
3. **50%** de bonificación de la cuota del IS que corresponda a los resultados obtenidos por las Cooperativas especialmente protegidas siempre que se cumplan los requisitos exigidos al efecto.

Deducción por inversiones para incentivar determinadas actividades

El régimen de deducción para incentivar determinadas actividades es un incentivo fiscal que la Ley del impuesto establece para estimular, mediante deducciones en la cuota íntegra, la realización de las mismas. Se refieren a:

- Edición de libros y producción cinematográfica.
- Inversiones medioambientales (instalaciones, vehículos de transporte y aprovechamiento de energías renovables).
- Empresas de transporte por carretera.
- Servicios de guardería infantil.
- Actividades de exportación.
- Investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación en las empresas de reducida dimensión.
- Bienes del Patrimonio Histórico Español.
- Formación profesional.
- Creación de empleo para trabajadores minusválidos.
- Reinversión de beneficios extraordinarios.
- Contribuciones empresariales a planes de pensiones y patrimonios protegidos.

44) Conforme a la disposición adicional 9ª de la Ley 35/2006 el porcentaje de bonificación varía según el año hasta su supresión en el ejercicio 2014. Bonificación para el 2008; 75% y para el 2009; 62%.



No todo el importe de la inversión efectuada es directamente deducible de la cuota íntegra, sólo se aplicará un porcentaje de la misma (% de deducción) cuyo valor varía de unas modalidades a otras de inversión y ha sido sucesivamente alterado por la LPGE de cada año. Además, existe un segundo límite, en particular, para los Períodos impositivos iniciados en 2008 la deducción correspondiente a las inversiones realizadas en dicho Período, junto con los saldos pendientes de deducción relativos a inversiones realizadas en ejercicios anteriores, se encuentra sometido a un límite conjunto del 35% de la cuota íntegra ajustada positiva (el límite se elevará al 50% cuando la deducción por I+D e innovación tecnológica y la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación correspondiente a los gastos e inversiones del Período, exceda, por sí misma, del 10% de la cuota íntegra ajustada positiva).

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 resta las retenciones e ingresos a cuenta dando lugar a la cuota del ejercicio a ingresar o devolver. Para obtener la cuota diferencial tendremos en cuenta los pagos fraccionados realizados por la entidad.

Cualquier renta sujeta al IS puede estar sometida a **retención**. Estas rentas son:

- a) Las rentas de capital mobiliario.
- b) Los premios por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios que superen los 300,51€.
- c) Las contraprestaciones obtenidas por los cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- d) Las rentas fruto de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización, aun cuando se obtengan en el ámbito del desarrollo de una actividad económica.

- e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarriendo de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- f) Las 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 mencionadas en los apartados anteriores sean abonadas en especie, deberá practicarse el correspondiente **ingreso a cuenta**.

Pagos fraccionados

El **pago fraccionado** es un pago a cuenta de la liquidación del IS, es decir, es una parte del resultado económico de la entidad. Su importe se acumulará al de las retenciones e ingresos a cuenta a efectos de calcular la cuota a ingresar o el importe a devolver.

Los pagos fraccionados tienen la consideración de deuda tributaria, a efectos de aplicar la normativa sobre infracciones y sanciones y sobre liquidación de intereses de demora.

Están obligados a efectuar el pago fraccionado a cuenta del IS los residentes en España y los EP en territorio español de sociedades no residentes a cuenta del IRNR. No importa la situación en la que se encuentre el sujeto pasivo, de forma que incluso en los casos de sociedades en liquidación persiste la obligación de realizar el pago fraccionado.

Modalidades

Hay dos modalidades alternativas para la determinación de la base del pago fraccionado.

1. Modalidad aplicable con carácter general

El pago fraccionado se calcula mediante la aplicación del tipo previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado a la base correspondiente. Se fija un tipo del **18%** de 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 todas las deducciones

y bonificaciones a las que tenga derecho el sujeto pasivo, así como las retenciones e ingresos a cuenta.

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

2. Modalidad opcional (obligatoria si el volumen de operaciones es superior a 6.010.121,04€)

Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en la Ley del IS. El porcentaje fijado igualmente por la Ley General de Presupuestos del Estado, será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Cuando el período impositivo no coincide con el año natural se tomará como base imponible la correspondiente a 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 pago.

La opción por la segunda modalidad debe hacerse mediante la correspondiente **declaración censal**, durante el **mes de 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; de lo contrario, 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.

Una vez se opte por la segunda modalidad, el sujeto pasivo queda obligado por la misma respecto de los pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, mientras no se renuncie a su aplicación a

través de la correspondiente declaración censal que debe ejercitarse en los mismos plazos señalados anteriormente.

Cuando se trate del primer ejercicio económico de la entidad, no existe obligación de practicar pagos fraccionados, puesto que es imposible aplicar la primera modalidad al ser la cuota igual a cero. No obstante, se puede optar por aplicar la segunda modalidad.

De la cuota resultante de la aplicación de la segunda modalidad se deducen las bonificaciones por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, otras bonificaciones que le fueran de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Modelos

Los modelos de declaración-liquidación del pago fraccionado son los siguientes:



- **Modelo 202**, es el modelo general y se establece la obligatoriedad de presentación por vía telemática a través de Internet para los obligados tributarios que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, para el resto opcional.

- **Modelo 218**, establecido para las grandes empresas. Obligatoriedad de presentación por vía telemática a través de Internet.
- **Modelo 222**, previsto para los grupos fiscales. Obligatoriedad de presentación por vía telemática a través de Internet.

Será obligatoria la presentación de los **modelos 218 y 222**, incluso en los supuestos en que no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado de los citados impuestos en el período correspondiente con alguna excepción.

Forma de presentación

Con carácter general, se presentará por vía telemática a través de Internet.

Plazo de presentación

El plazo para realizar la declaración-liquidación e ingreso está comprendido entre el **1 y el 20 de los meses de abril, octubre y diciembre**.

Declaración del Impuesto sobre Sociedades

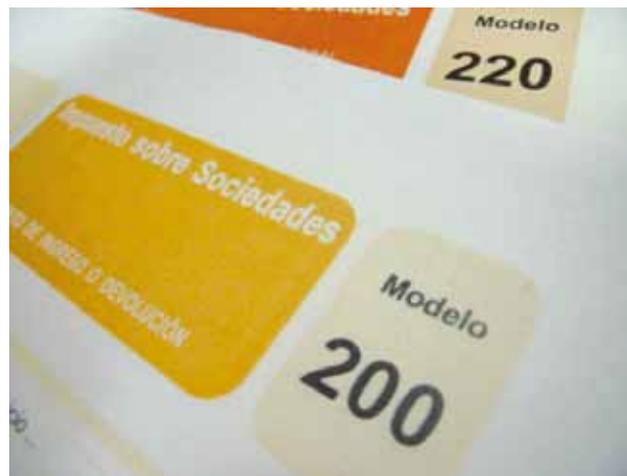
La declaración del IS no tiene un plazo de presentación único para todos los contribuyentes, sino que cada sujeto pasivo tiene su propio plazo en función de la fecha en que concluya su Período impositivo.

La presentación de la declaración deberá efectuarse dentro de los **25 días naturales** siguientes a los **6 meses posteriores** a la conclusión del Período impositivo. Por consiguiente, como regla general, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo de presentación de declaraciones queda fijado en los 25 primeros días naturales del mes de julio.

Modelos de autoliquidaciones

Modelo 200 (formato electrónico): 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 consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales.



Forma de presentación

La presentación del **modelo 200**, se efectuará obligatoriamente por vía telemática a través de Internet, salvo cuando se deba presentar ante las Haciendas Forales (impreso o telemáticamente a través de Internet). El **modelo 220** podrá presentarse en impreso o por vía telemática a través de Internet.



Plazo de presentación

La declaración debe presentarse en el plazo de los **25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo**, y al tiempo, debe determinarse e ingresarse la deuda correspondiente.

Pago

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo coincida con el año natural y que efectúen la presentación telemática de la declaración del impuesto, podrán utilizar como medio de pago de las deudas tributarias resultantes de la misma la domiciliación bancaria en la entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de Ahorro o Cooperativa de crédito), sita en territorio español en la que se encuentre abierta a su nombre la cuenta en la que se domicilia el pago.

En todo caso, los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de depósito.

Se admite de forma expresa la posibilidad de pagar la deuda tributaria mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Ingresos y devoluciones

Cuando se presenta la declaración del IS, los sujetos pasivos practicarán una liquidación a cuenta en el documento de ingreso-devolución, que se cumplimentará en todo caso cualquiera que sea el resultado (ingresar, devolver, cuota cero o renuncia a la devolución).

Procede la solicitud de devolución cuando la suma de pagos a cuenta superen la cuota del impuesto resultante. Para que se tenga derecho a la devolución de las retenciones se exige que se hayan realizado de forma efectiva y por lo que respecta al pago fraccionado es necesario que se ingrese la cantidad correspondiente para tener derecho a la devolución.

La Administración dispone de un plazo de **6 meses**, contados a partir del término del plazo establecido para la presentación de la declaración o si se ha presentado extemporáneamente desde la fecha de su presentación, para dictar una liquidación provisional. Practicada liquidación con resultado a devolver o transcurrido el plazo indicado sin que se practique, la Administración está obligada a devolver de oficio el exceso de la cuota resultante de la autoliquidación, sin perjuicio de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

Una vez transcurrido el plazo citado en el párrafo anterior sin que se ordene el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se devenga interés de demora desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenación de su pago, sin que el sujeto pasivo tenga que solicitarlo.

El pago se realiza por transferencia bancaria, aunque el Ministerio de Economía y Hacienda puede autorizar la devolución por cheque cruzado del Banco de España cuando existan circunstancias que lo justifiquen.

También deben presentar declaración por IS las entidades parcialmente exentas que pretendan obtener la devolución.

Obligaciones contables y registrales

El Código de Comercio exige a los empresarios que lleven dos libros contables: libro diario y libro de inventarios y cuentas anuales⁴⁵.

- En el **libro diario** 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, siempre que su detalle se registre en otros libros o registros concordantes.
- El primer estado contable que ha de contener el **libro de inventarios y cuentas anuales** es un **balance inicial** detallado de la empresa. El segundo estado contable al que se hace referencia es al **balance de comprobación**.

45) Además de los libros de llevanza obligatoria el empresario podrá llevar de forma voluntaria, los libros y registros que considere convenientes, en función del sistema contable adoptado, o de la naturaleza de su actividad. El registro o libro mayor, no es de llevanza obligatoria. Por otra parte, se establece la obligación de llevar ciertos "**libros societarios**": libro de actas, libro de acciones nominativas en las SA y comanditarias por acciones, libro registro de socios en las SL.

En este balance deben transcribirse trimestralmente las sumas y saldos de las cuentas. El tercer estado contable es el **inventario de cierre de ejercicio** siendo el último estado contable las cuentas anuales. Las **cuentas anuales** ⁴⁶ son el instrumento contable más importante para el IS, puesto que sirven de partida para la configuración de la base imponible de dicho tributo.

Conservación de los libros: la obligación de conservar los libros contables, es exigida de forma expresa por la Ley General Tributaria. Se impone el deber de conservar los libros relativos al negocio, debidamente ordenados, durante un plazo de **6 años**, a partir del último asiento realizado en éstos, excepto que una norma general o especial exija otro plazo.

Junto con los libros de contabilidad, el Código de Comercio exige la conservación de la correspondencia, documentación y justificantes concernientes al negocio del empresario durante un plazo de **6 años** a contar desde el día en que se cierran los libros en donde quedan inscritos los asientos que justifican.

Legalización de los libros contables: esta obligación consiste en obtener del Registro Mercantil el lugar donde el empresario tiene su domicilio, la diligencia y el sello.

La legalización se podrá realizar:

- Presentando los libros en el Registro Mercantil antes de su utilización.
- Con posterioridad una vez realizadas las anotaciones en hojas sueltas.
- En soporte informático.
- Por vía telemática a través de Internet.

La legalización puede realizarse de forma previa a la utilización de los libros o con posterioridad, pero siempre antes de los **4 meses** siguientes al cierre del ejercicio.

46) Las cuentas anuales deberán configurarse al cierre de cada ejercicio y comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, estados de cambio en el patrimonio neto, estados de flujo de efectivo y la memoria.

5.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, en el desarrollo de sus actividades económicas, siendo sujeto pasivo del mismo las personas físicas, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.

Regímenes de tributación

En el IVA existe un régimen general y diversos regímenes especiales. El régimen general es de aplicación cuando no proceda aplicar ninguno de los especiales, se renuncie a ellos o se quede excluido.

- Los agricultores y ganaderos tributan en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen simplificado, salvo exclusión o renuncia, en cuyo caso, tributarán en el régimen general.
- Los industriales y los comerciantes mayoristas tributan en el régimen general, salvo que puedan tributar en el régimen simplificado.
- Con carácter general los comerciantes minoristas en los términos del IVA si reúnen los requisitos necesarios tributan obligatoriamente en el régimen del recargo de equivalencia en caso contrario lo harán en régimen general, pudiendo en algunos supuestos tributar en el régimen simplificado.
- Los empresarios del sector servicios pueden tributar en el régimen general o en el régimen simplificado, en algunos casos.
- Los profesionales, artistas y deportistas tributarán en el régimen general.

Actividades exentas del IVA

Entre otras:

- Enseñanza en centros públicos o privados autorizados.

- Clases particulares incluidas en los planes de estudios impartidos fuera de los centros docentes.
- Operaciones y prestaciones de servicios relativas a seguros, reaseguros y capitalización.
- Servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios y gráficos.
- Asistencia a personas físicas por profesionales médicos y sanitarios que consistan en diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades por estomatólogos, odontólogos, médicos dentistas y protésicos dentales en el ejercicio de su profesión.
- Servicios de mediación prestados a personas físicas en diversas operaciones financieras exentas.
- Servicios de intervención prestados por fedatarios públicos en operaciones financieras.
- Entrega de bienes expedidos y transportados fuera de la Comunidad.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Régimen general

A quién se aplica el régimen general

Este régimen resulta aplicable cuando no lo sea ninguno de los especiales o bien, cuando se haya renunciado o se quede excluido del simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En qué consiste el régimen general

- Se repercutirá a los clientes el IVA que corresponda según el importe de la operación y el tipo aplicable **16%, 7% ó 4%**, salvo que la misma esté exenta del impuesto.
- Los proveedores de bienes y servicios repercutirán igualmente el IVA correspondiente.

- Se deberá calcular y en su caso ingresar trimestralmente (mensualmente para Grandes Empresas o para aquéllos que estén en el Registro de devolución mensual) la diferencia entre el IVA devengado, es decir, repercutido a clientes, y el IVA soportado deducible, el que repercuten los proveedores.

Obligaciones formales

- Expedir y entregar factura completa a sus clientes y conservar copia. No obstante, en determinadas operaciones, por ejemplo ventas al por menor, podrá emitirse un tique cuando el importe no exceda de 3.000 € IVA incluido.
- Exigir factura de sus proveedores y conservarla para poder deducir el IVA soportado.
- Llevar los siguientes libros registro:
 - Libro registro de facturas expedidas
 - Libro registro de facturas recibidas
 - Libro registro de bienes de inversión
 - Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias

Modelos de autoliquidaciones

El **modelo 303**⁴⁷ “Impuesto sobre el Valor añadido. Autoliquidación” se deberá utilizar por los sujetos pasivos del IVA tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural, excepto para las personas físicas o entidades que apliquen el Régimen especial simplificado y entidades que hayan optado por aplicar el Régimen especial del grupo de entidades, que presentarán los modelos de autoliquidación específicos para los citados regímenes especiales.

Si el período de liquidación coincide con el **trimestre** natural, la presentación de las autoliquidaciones del **modelo 303**, así como, en su caso, el ingreso o la solicitud de devolución, si corresponde, de la cantidad resultante, se efectuará **entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre**, excepto la correspondiente al **último período** de liquidación del año, que

deberá presentarse **entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente**.



Para aquéllos que opten por inscribirse en el **Registro de devolución mensual**, el período de liquidación coincide con el **mes** natural, la presentación de las autoliquidaciones del **modelo 303**, así como, en su caso, el ingreso o la solicitud de devolución, si corresponde, de la cantidad resultante, se efectuará **entre el 1 y el 20 del mes siguiente** a la finalización del correspondiente período de liquidación mensual, excepto la relativa al período de liquidación del **mes de julio**, que se presentará durante **el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre** inmediatamente posteriores y la correspondiente al **último período** de liquidación del año, que deberá presentarse **entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente**.

Es necesario destacar la desaparición del registro de exportadores y otros operadores económicos y su sustitución por el de **Registro de devolución mensual**. Aquellos que quieran solicitar la devolución del IVA mensualmente deberán solicitar la inscripción en el Registro de devolución mensual mediante la presentación del **modelo 036** de declaración censal (**modelo 039** para los grupos de entidades).

47) La ORDEN EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, aprueba un único **modelo 303** de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido que sustituye a los **modelos 300, 320, 330 y 332**.



El último mes o trimestre del **modelo 303** deberá presentarse de forma simultánea con la declaración Resumen Anual, **modelo 390**.

La presentación del **modelo 303** de autoliquidación será obligatoria por vía telemática a través de Internet para aquellos sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural. En el supuesto de sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el trimestre natural, la presentación por vía telemática a través de Internet será potestativa, excepto para las sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada que deberán realizarla de forma obligatoria por vía telemática a través de Internet. En los demás supuestos, la presentación del **modelo 303** podrá realizarse en impreso o, potestativamente por vía telemática a través de Internet.

En caso de que el contribuyente se encuentre simultáneamente en régimen general y en régimen simplificado, se utilizará el **modelo 370**, los tres primeros trimestres, y el **modelo 371**, el cuarto.

Si en algún trimestre no resultara cantidad a ingresar, se presentará, según proceda, declaración sin actividad, a compensar o a devolver, esta última sólo en el último trimestre.

Régimen especial simplificado

Una actividad sólo puede tributar en el **régimen simplificado del IVA** si, asimismo, tributa en **estimación objetiva del IRPF**. La coordinación entre estos regímenes es total. La renuncia o exclusión en uno produce los mismos efectos en el otro. Una actividad empresarial que se encuentre en estimación objetiva del IRPF, sólo puede tributar en el IVA en recargo de equivalencia, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o régimen simplificado. La renuncia a alguno de estos dos últimos regímenes especiales, supone la renuncia a la estimación objetiva del IRPF.

En el IVA, el régimen simplificado es compatible exclusivamente con el régimen de la agricultura, ganadería y pesca y con el recargo de equivalencia. Esto significa que una persona que realice una actividad que se encuentre sujeta al régimen general del IVA o a un régimen especial distinto de los señalados, no podrá tributar en el régimen simplificado del IVA por ninguna actividad, excepto si se trata de actividades en cuyo desarrollo se realicen exclusivamente operaciones interiores exentas o arrendamiento de inmuebles que no suponga actividad empresarial de acuerdo con el IRPF⁴⁸.

A quién se aplica el régimen simplificado

A las **personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas** que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que sus actividades estén incluidas en la Orden que desarrolla el régimen simplificado.
2. Que no rebasen los límites que se establecen en dicha Orden y en la Ley del IVA.

Estos límites son los siguientes:

- Volumen de ingresos del conjunto de actividades 450.000 € anuales.
 - Volumen de ingresos de actividades agrícolas, forestales y ganaderas: 300.000 € anuales.
 - Límites específicos relativos al número de personas, vehículos y bateas empleadas.
 - Que el importe de las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios, excluidos los de elementos del inmovilizado, no hayan superado en el año inmediato anterior, los 300.000€.
3. Que no hayan renunciado a su aplicación.
 4. Que no hayan renunciado ni estén excluidos, de la estimación objetiva del IRPF ni del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA.

48) Si se realiza una actividad en régimen simplificado del IVA y se inicia durante el año otra actividad incompatible incluso como consecuencia del ejercicio del derecho de renuncia, la exclusión por aquélla surtirá efecto el año natural siguiente.

5. Que ninguna actividad que ejerzan se encuentre en estimación directa del IRPF o en alguno de los regímenes del IVA incompatibles con el régimen simplificado, según lo indicado en el apartado anterior. (Se exceptúan las actividades que se hayan iniciado durante el año).

La renuncia al régimen simplificado del IVA supone la renuncia a la estimación objetiva del IRPF y al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y se realizará mediante la presentación de los **modelos 036** ó **037** de declaración censal de alta o modificación en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En qué consiste el régimen simplificado

Mediante la aplicación de los módulos que se fijan para cada actividad, se determina el IVA devengado por operaciones corrientes del cual podrán deducirse, en las condiciones establecidas, las cuotas de IVA soportadas tanto en la adquisición de bienes y servicios corrientes como en la de los activos fijos afectos a la actividad. No obstante, el resultado de las operaciones corrientes (IVA devengado menos IVA soportado en las operaciones propias de la actividad) no puede ser inferior a un mínimo que se establece para cada actividad⁴⁹.

Liquidación del IVA

El IVA se liquidará a cuenta trimestralmente mediante la presentación de las declaraciones-liquidaciones trimestrales, los tres primeros trimestres del año natural. El resultado final se obtendrá en la declaración-liquidación final correspondiente al cuarto trimestre (por ello los cálculos para determinar sus importes son diferentes).

Declaración-liquidación trimestral. Ingreso a cuenta

FASE 1: (%) CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES⁵⁰ + 0,16 x importe comisiones (Módulos x Unidad)

FASE 2: (+) IVA ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS
(+) IVA OPERACIONES INVERSIÓN SUJETO PASIVO
(+) IVA ENTREGAS ACTIVOS FIJOS
(-) IVA ADQUISICIÓN ACTIVOS FIJOS

FASE 3: RESULTADO (modelos 310 ó 370)

Con las declaraciones-liquidaciones trimestrales, **modelos 310** (Régimen simplificado) ó **370** (Régimen general simplificado), se realizará un ingreso a cuenta del resultado final. El importe a ingresar en cada una de ellas se determina como se indica a continuación:



- Importe por operaciones corrientes. Se calcula aplicando el porcentaje que corresponda a la actividad, al importe anual de las cuotas devengadas por operaciones corrientes, en función de los módulos e índices referidos a 1 de enero de cada año o la fecha de inicio si es posterior⁵¹.
- Importe del resto de las operaciones. El resultado anterior se verá incrementado en el importe de las cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias, inversión

49) Este mínimo no existe para las actividades agrícolas y ganaderas excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca ni, en general, para aquellas otras en que la cuota se determine atendiendo exclusivamente a los ingresos de la actividad.

50) La cuota devengada por operaciones corrientes en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales será: índice de cuota devengada por volumen de ingresos o valor de los productos transformados.

51) Para las actividades agrícolas sujetas al régimen simplificado, el porcentaje se aplicará sobre la cuota devengada que resulte de tener en cuenta únicamente los ingresos del trimestre, excluidas subvenciones e indemnizaciones. Cuando se sometan los productos agrícolas a transformación o manufactura, se atenderá exclusivamente al valor de mercado de los productos naturales utilizados en el trimestre.

del sujeto pasivo y entregas de activos fijos y minorado por las cuotas soportadas o satisfechas en compras interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de activos fijos.

No obstante, se podrá ingresar a cuenta únicamente la cantidad que resulte de las operaciones corrientes, es decir, una cantidad fija que se conoce a principios del año y esperar a la declaración del cuarto trimestre para liquidar el importe del resto de las operaciones.

Estos pagos, en cantidad fija, podrán ser objeto de domiciliación bancaria.

El importe a ingresar o la cuantía a devolver se determinará en la declaración-liquidación final, **modelos 311** (Régimen simplificado-final) ó **371** (Régimen general y simplificado-final), por diferencia entre el resultado final del régimen y los ingresos a cuenta realizados en las declaraciones-liquidaciones trimestrales.



Declaración-liquidación final. Liquidación anual

FASE 1: CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (la mayor de)

- 1) CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES⁵² (Módulos x Unidad)
- CUOTA SOPORTADA POR OPERACIONES CORRIENTES
- Compensaciones agrícolas
- 1% de la cuota devengada por operaciones corrientes (en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación)
- 2) CUOTA MÍNIMA
(%cuota devengada por operaciones corrientes)
(+) IVA DEVUELTO POR CUOTAS SOPORTADAS FUERA DEL TERRITORIO

FASE 2: (+) IVA ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS
(+) IVA OPERACIONES INVERSIÓN SUJETO PASIVO
(+) IVA ENTREGAS ACTIVOS FIJOS

FASE 3: (-) IVA ADQUISICIÓN ACTIVOS FIJOS

FASE 4: (+/-) REGULARIZACIÓN BIENES DE INVERSIÓN

FASE 5: (-) INGRESOS A CUENTA (liquidaciones trimestrales)

FASE 6: RESULTADO (**modelos 311 ó 371**)

El resultado final del régimen simplificado se determina como se indica a continuación:

- a) Cuota devengada por operaciones corrientes. Se calcula aplicando los módulos fijados en la Orden que desarrolla este régimen.
- b) Cuota soportada o satisfecha por operaciones corrientes. Las cuotas soportadas o satisfechas por las compras interiores de bienes y servicios, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes, distintos de los activos fijos, destinadas al desarrollo de la actividad, podrán deducirse en las condiciones que se establecen para el régimen simplificado.

52) La cuota devengada por operaciones corrientes en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales será: índice de cuota devengada por volumen de ingresos o valor de los productos transformados.



También será deducible la compensación satisfecha a los agricultores por las adquisiciones realizadas de acuerdo con el régimen de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Asimismo, será deducible el 1% del IVA devengado en operaciones corrientes, en concepto de cuotas soportadas por gastos de difícil justificación.

c) Cuota derivada del régimen simplificado. Será la mayor de las siguientes cantidades:

- La diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado en las operaciones corrientes.
- La cuota mínima establecida para cada actividad por operaciones corrientes, incrementada en el importe de las cuotas soportadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y que le hayan sido devueltas en el ejercicio.

d) La cuota derivada del régimen simplificado será incrementada por las cuotas devengadas por:

- Adquisiciones intracomunitarias de todo tipo de bienes (corrientes y activos fijos).
- Operaciones en las que resulte ser sujeto pasivo por inversión.
- Entregas de activos fijos materiales o inmateriales.

e) Podrán ser deducidas las cuotas soportadas o satisfechas por compras interiores, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de activos fijos.

El impuesto devengado en las importaciones de bienes se liquidará en la Aduana de importación.

Obligaciones formales

- Conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.
- Conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas recibidas y los documentos que contengan la liquidación del impuesto correspondiente a las importaciones, las

adquisiciones intracomunitarias y las operaciones que supongan la inversión del sujeto pasivo, para poder deducir el IVA soportado o satisfecho.

- Conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas.
- Llevar un libro registro de facturas recibidas, en el que se anotarán separadamente las adquisiciones o importaciones de activos fijos, así como los datos necesarios para efectuar las regularizaciones si fuera preciso. Si se realizaran otras actividades a las que no les sea aplicable el régimen simplificado, se anotarán separadamente las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de la actividad⁵³.

Modelos de autoliquidaciones

Se presentarán tres declaraciones-liquidaciones trimestrales en el **modelo 310** entre el **1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre** y una declaración-liquidación final en el **modelo 311** entre el **1 y el 30 del mes de enero del año siguiente**. Además deberá presentarse una declaración resumen anual, en el **modelo 390**, junto con la declaración-liquidación final.

En caso de tributar simultáneamente en régimen general y en régimen simplificado se utilizarán el **modelo 370** para los tres primeros trimestres y el **modelo 371** para el cuarto.

Si en algún trimestre no resultara cantidad a ingresar, se presentará igualmente declaración del último período, durante los **30 primeros días naturales del mes de enero**.

Régimen especial del recargo de equivalencia

A quién se aplica el régimen especial del recargo de equivalencia

A los comerciantes minoristas, **personas físicas o sociedades civiles, herencias yacentes o comunidades de bienes** cuando todos sus socios, comuneros o partícipes

53) Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas y ganaderas excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca u otras cuya cuota devengada por operaciones corrientes se determine en función del volumen de ingresos, deberán llevar, además, un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas, ingresos, en el desarrollo de las referidas actividades.



sean personas físicas salvo si comercializan los siguientes productos:

1. Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.
2. Embarcaciones y buques.
3. Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.
4. Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.
5. Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino. Bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado, salvo que el contenido de oro o platino tenga un espesor inferior a 35 micras.
6. Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario. Se exceptúan los bolsos, carteras y objetos similares así como, las prendas confeccionadas exclusivamente con retales o desperdicios, cabezas, patas, colas, recortes, etc., o con pieles corrientes o de imitación.
7. Objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la Ley del IVA.
8. Bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.
9. Aparatos y accesorios para la avicultura y apicultura.
10. Productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta está sujeta a los Impuestos Especiales.
11. Maquinaria de uso industrial.
12. Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.
13. Minerales, excepto el carbón.

14. Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.

15. Oro de inversión definido en el artículo 140 de la Ley del IVA.

Son COMERCIANTE MINORISTAS a estos efectos, quienes venden habitualmente bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a procesos de fabricación, elaboración o manufactura, siempre que las ventas a consumidores finales durante el año precedente fueran superiores al 80% de las ventas totales realizadas. Si no se ejerció la actividad en dicho año o bien tributara en estimación objetiva en el IRPF, y tiene la condición de minorista en el IAE no es necesario que cumpla el requisito del porcentaje de ventas.

Si no se reúnen estos requisitos, será de aplicación el régimen general. No obstante, existen algunas actividades de comercio al por menor que pueden tributar en el régimen simplificado.

En qué consiste el régimen especial del recargo de equivalencia

Los proveedores repercuten al comerciante en la factura, el IVA correspondiente más el recargo de equivalencia, por separado y a los siguientes tipos:

- Artículos al tipo general del **16%**: recargo del **4%**
- Artículos al tipo general del **7%**: recargo del **1%**
- Artículos al tipo general del **4%**: recargo del **0,5%**
- Tabaco: recargo al **1,75%**

En el régimen de recargo de equivalencia el comerciante no está obligado a efectuar ingreso alguno por la actividad, salvo por las adquisiciones intracomunitarias, cuando sea sujeto pasivo por inversión y por las ventas de inmuebles con renuncia a la exención.

Obligaciones formales

- Acreditar ante los proveedores o ante la Aduana, el hecho de estar sometido al recargo de equivalencia, con el fin de que éstos puedan repercutir el recargo correspondiente.

- No existe obligación de expedir factura ni documento sustitutivo por las ventas realizadas, excepto en las entregas de inmuebles con renuncia a la exención, cuando el destinatario sea un empresario o profesional o un particular que exija factura para ejercer un derecho de naturaleza tributaria, en las entregas a otro estado miembro, en las exportaciones y cuando el destinatario sea la Administración Pública o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
- No existe obligación de llevar libros por este impuesto, salvo que se realicen actividades en otros regímenes distintos en cuyo caso, además del deber de cumplir respecto de ellas las obligaciones formales que en su caso están establecidas, deberá llevarse un libro registro de facturas recibidas donde serán anotadas con la debida separación las relativas a adquisiciones correspondientes a actividades en recargo de equivalencia.

Modelos de autoliquidaciones

No hay que presentar declaraciones del IVA por las actividades en este régimen especial. No obstante, cuando se realicen adquisiciones intracomunitarias, operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo o si en la transmisión de inmuebles afectos a la actividad se renuncia a la exención, se presentará el **modelo 309 “declaración no periódica”**.



Si se realizan entregas de bienes a viajeros con derecho a devolución del IVA, con el fin de obtener el reembolso de lo abonado a aquéllos, o bien se solicite la devolución de cuotas por la adquisición de determinados medios de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen en el Régimen Simplificado del IVA. Se presentará el **modelo 308 de “Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA, y otros sujetos pasivos ocasionales”**.

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

A quién se aplica el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAG y P)

A los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que no hayan renunciado ni estén excluidos del mismo.

La **renuncia** se realizará:

1. Expresamente, mediante la presentación de los **modelos 036 ó 037** de declaración censal de comienzo, o durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.
2. Tácitamente, cuando la declaración-liquidación del primer trimestre del año natural o, en caso de inicio, la primera declaración-liquidación tras el comienzo, se presente en plazo, aplicando el régimen general en el **modelo 303**.

La renuncia produce efectos durante un período mínimo de **3 años** y se entenderá prorrogada tácitamente en los años siguientes, salvo que sea revocada en el **mes de diciembre** anterior al año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia al régimen de la agricultura, ganadería y pesca, determina la renuncia a la estimación objetiva del IRPF y la exclusión del régimen simplificado del IVA.

En qué consiste el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

No existe obligación de repercutir ni de liquidar e ingresar el

IVA por las ventas de los productos naturales obtenidos en las explotaciones, así como por las entregas de bienes de inversión utilizados en esta actividad que no sean inmuebles. Quedan exceptuadas las importaciones de bienes, adquisiciones de bienes y las operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo.

No se deducen las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en las adquisiciones de bienes o servicios empleados en la actividad.

En este régimen se percibe una **compensación** a tanto alzado en las entregas de productos naturales a otros empresarios no acogidos al régimen agrícola y que no realicen exclusivamente operaciones interiores exentas. También en las entregas intracomunitarias a personas jurídicas no empresarios y en las prestaciones de servicios incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Esta compensación será la cantidad resultante de aplicar al precio de venta de los productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios accesorios a las mismas el **9%**. La compensación será de un **7,5%** en la entrega de los productos obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en la prestación de servicios accesorios.

Obligaciones formales

- Conservar copia de los recibos acreditativos del pago de la compensación durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria. Estos recibos serán emitidos por el destinatario de la operación y firmados por el titular de la explotación.
- Llevar un libro registro en el que se anotarán todas las operaciones comprendidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (ingresos). Si se realizaran otras operaciones a las que sea aplicable el régimen simplificado o el de recargo de equivalencia se deberá llevar un libro registro de facturas recibidas anotando con la debida separación las facturas que correspondan a las adquisiciones relativas a cada sector diferenciado de actividad, incluidas las referidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Modelos de autoliquidaciones

No se presentarán declaraciones del IVA por las actividades en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. No obstante, cuando se realicen adquisiciones intracomunitarias, operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, cuando en la transmisión de inmuebles afectos



a la actividad se renuncia a la exención, y por los ingresos procedentes de regularizaciones practicadas en caso de inicio en la aplicación del régimen especial, se presentará el **modelo 309 "Declaración no periódica"**.

Asimismo, se presentará la declaración-liquidación de solicitud de reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el **modelo 341 "Solicitud de reintegro de compensaciones REAGyP"** cuando durante el trimestre se realicen exportaciones o entregas intracomunitarias exentas.

Además deberá tenerse en cuenta en el IVA

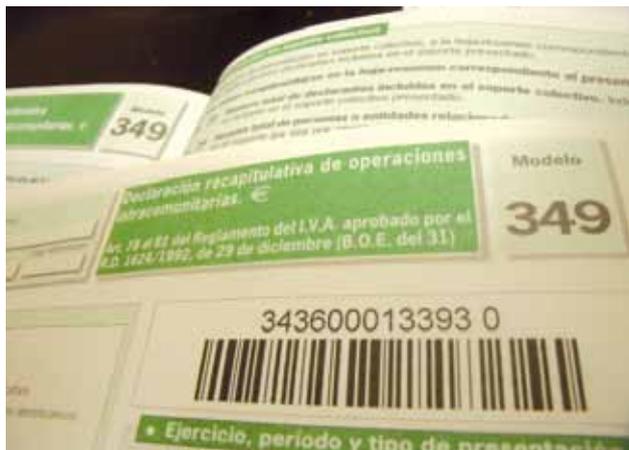
Operaciones Intracomunitarias

Si se realizaran operaciones con otros Estados miembros de la Comunidad Europea, es necesario disponer de NIF-IVA.

Para ello hay que solicitar el alta en el registro de operadores intracomunitarios, presentando el **modelo 036** de declaración censal. Se trata de un número, constituido por el NIF precedido de las letras “ES” número, que habrá que comunicar a la persona con la que se realice la operación, deberá constar en las facturas correspondientes y requerirá la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias en el **modelo 349**, con periodicidad trimestral, salvo que concurren las dos circunstancias siguientes (en cuyo caso la presentación puede referirse al año natural):

- Que el importe total de entregas de bienes y prestaciones de servicios no supere los 35.000 €.
- Que el importe total de entregas de bienes exentas no supere los 15.000 €.

El **modelo 349 “Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias”** se presentará entre el **1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre**, excepto el del último trimestre del año, que deberá presentarse durante los **30 primeros días del mes de enero**. Si la declaración recapitulativa se refiere al



año natural, debe presentarse igualmente durante los treinta primeros días del mes de enero.

Entrega de medios de transporte nuevos

Si se realiza con carácter ocasional alguna entrega de medios de transporte nuevos y se solicita la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición del medio de transporte se presentará en el **modelo 308 “Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA, y sujetos pasivos ocasionales”** en los **30 días** naturales siguientes a contar desde el día en que tenga lugar dicha entrega.

Asimismo presentarán el **modelo 308** los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, para obtener, en su caso, la devolución de las cuotas soportadas deducibles por la adquisición de medios de transporte. A partir del 1 de abril de 2009 es obligatoria, para los sujetos pasivos anteriores, la presentación del **modelo 308** por vía telemática a través de Internet.

Requisitos de las facturas

Toda factura y sus copias contendrán los datos y requisitos siguientes:

- Número y, en su caso, serie.
- Fecha de expedición.
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa del expedidor y del destinatario.
- NIF del obligado a expedir la factura y, en determinados casos, del destinatario.
- Domicilio del expedidor y del destinatario salvo, en este último caso, si se trata de un particular.
- Descripción de las operaciones y datos necesarios para determinar la base imponible y su importe.
- Tipo impositivo.
- Cuota tributaria.
- Fecha de la operación si es distinta de la de expedición de la factura.



El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria podrá, en determinados casos, autorizar la emisión de una **factura simplificada** donde no es necesario que consten todos los datos mencionados con anterioridad.

La factura electrónica

La factura electrónica es un documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva el mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura en papel.

En términos informáticos, consiste en un fichero con el contenido exigido por Ley a cualquier factura, que se puede transmitir de emisor a receptor por medios telemáticos (de un ordenador a otro) y que posee unas características que aseguren la autenticidad e integridad. No es necesario imprimir

efactura

la factura para que ésta sea válida legal y fiscalmente. Tienen la misma validez que las facturas tradicionales siempre que la información contenida en las facturas emitida y recibida sea idéntica.

Para asegurar la autenticidad e integridad existen tres medios: firma electrónica, EDI y otros medios sujetos a aprobación de la Agencia Tributaria. El medio más extendido es la firma electrónica.

Para enviar facturas electrónicas es necesario el consentimiento expreso del destinatario por cualquier medio, verbal o escrito. En cualquier momento el destinatario que esté recibiendo facturas o documentos sustitutivos electrónicos podrá comunicar al proveedor su deseo de recibirlos en papel. En tal caso, el proveedor deberá respetar el derecho de su cliente. Se puede utilizar la facturación telemática con sólo parte de los clientes. También se pueden emitir facturas en papel y

telemáticamente en un mismo ejercicio para el mismo cliente.

Una vez obtenido el fichero de la factura con su firma se puede enviar al destinatario de diferentes modos; por correo electrónico, por FTP, poniéndolo en una página Web desde la que se la pueda descargar, mediante un Servicio Web (Web Service),

Si se ha usado firma electrónica para garantizar la autenticidad e integridad, enviada una factura electrónica al destinatario le llegará la factura y la firma electrónica del emisor. El destinatario de la factura tiene la obligación de verificar la validez de la firma y por tanto el certificado firmante.

Verificada la firma se generará un archivo con el contenido original de la factura.

El destinatario tiene que conservar de forma ordenada, en el mismo formato y soporte original en el que éstas fueron remitidas, las facturas y permitir el acceso completo y sin demora. Esto significa:

- Disponer del software que permita verificar la validez de esa firma.
- Almacenar los ficheros de las facturas, así como las firmas asociadas a cada una de ellas, caso de no venir en el mismo fichero.
- Permitir el acceso completo y sin demora, es decir, tener algún mecanismo que permita consultar las facturas en línea de modo que se visualicen, buscar cualquiera de los datos de los libros de Registro de IVA, realizar copias o descargas en línea de las facturas e imprimirlas en papel cuando sea necesario.

Si se han recibido facturas en papel, el destinatario podrá optar por convertirlas y conservarlas en formato electrónico (conversión de papel a digital), así como, si se han recibido facturas en formato electrónico, el destinatario podrá optar por convertirlas y conservarlas en formato papel (Conversión de digital a papel). No existe un formato único para la factura electrónica. Puede usarse XML, PDF, HTML, DOC, XLS, JPEG, GIF o TXT entre otros.

6.- OTRAS OBLIGACIONES FISCALES

RETENCIONES

La Ley del IRPF como del IS establecen, a cargo de determinadas personas o entidades siempre que abonen ciertas rentas la obligación de retener e ingresar en el Tesoro, como pago a cuenta del impuesto personal del que percibe las rentas, una cuantía preestablecida.

En el IRPF la obligación de retener nace en el momento en que se abonan las rentas. En el IS cuando las rentas son exigibles o en el de su pago o entrega, si es anterior.

El retenedor u obligado al ingreso a cuenta, debe detraer de los rendimientos que abone el porcentaje que corresponda según la naturaleza de las rentas pagadas, presentar las declaraciones de las cantidades retenidas e ingresadas y efectuar el ingreso a cuenta en el Tesoro de las retenciones e ingresos a cuenta que hubiera practicado o debido practicar.

Se pueden distinguir dos tipos de declaraciones en virtud del período que comprenden: trimestral y mensual.

La **declaración trimestral** de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior se presentará entre el **1 y el 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero**.

Presentarán **declaración mensual** aquellos retenedores u obligados a ingresar a cuenta que deban presentar declaración mensual en el IVA (grandes empresas) entre el **1 y el 20 de cada mes**, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectúa durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

Si no se satisfacen en el período de declaración rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, debe presentarse declaración negativa. No obstante, no será necesaria la presentación de declaración negativa cuando no se haya satisfecho durante el trimestre ninguna renta sometida a retención o ingreso a cuenta. En este último caso, si no se presenta declaración, se deberá comunicar mediante la presentación de los **modelos 036 ó 037** de declaración censal.

Además de las declaraciones mensuales o trimestrales, se deberá presentar la **declaración anual informativa** de retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio entre el **1 y el 31 de enero del año siguiente**. Este plazo se amplía para determinados modelos hasta el **20 de febrero** si la forma de presentación se realiza en soporte magnético o por vía telemática (teleproceso o Internet).

El lugar de presentación de las autoliquidaciones y del resumen anual es el de las Entidades colaboradoras de la provincia en que tenga su domicilio fiscal el retenedor.

Junto a estas obligaciones formales, el retenedor u obligado a ingresar a cuenta debe expedir y entregar al contribuyente antes del inicio del plazo de declaración del impuesto un certificado acreditativo de los datos que figuren en la declaración anual y comunicar a los sujetos pasivos la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

Con carácter general las declaraciones que han de presentar retenedores y obligados a ingresar a cuenta se realizarán en los siguientes modelos:

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta. Modelos 110 ó 111 y 190



Están obligados a practicar e ingresar retenciones o en su caso, ingresos a cuenta, los empresarios, profesionales y agricultores o ganaderos que satisfagan retribuciones dinerarias o en especie correspondientes, entre otras, a alguna de las siguientes rentas:

1. Rendimientos del trabajo.
2. Rendimientos que sean contraprestación de las siguientes actividades económicas: profesionales, agrícolas o ganaderas y forestales y de algunas actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2º del Reglamento del IRPF que determinen el rendimiento neto en estimación objetiva.
3. También por las ganancias derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

Las retenciones se ingresarán trimestralmente en el **modelo 110** y mensualmente en el **modelo 111** “**Retención e ingreso a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas y premios**”.

Además, todos los contribuyentes que estén obligados a retener, presentarán un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, **modelo 190** “**Resumen anual rendimientos del trabajo, determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta**”.

Retenciones por arrendamiento de bienes inmuebles. Modelos 115 y 180



Los empresarios y profesionales están obligados a practicar retención cuando satisfagan rentas por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

No deberá practicarse retención o ingreso a cuenta entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de arrendamiento de viviendas por empresas para sus empleados.

- Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 € anuales.
- Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 “Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana” de la sección 1ª de las Tarifas del IAE, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase cuota cero.

Las retenciones correspondientes a cada mes o trimestre del año natural, se ingresarán presentando el **modelo 115 “Retención e ingreso a cuenta de rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos”**.

Además, se presentará un resumen anual de las retenciones practicadas por el arrendamiento de bienes inmuebles en el **modelo 180 “Resumen anual rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos”**.

Retenciones del capital mobiliario. Modelos 123 y 193

Siempre que se abonen rendimientos del capital mobiliario, en dinero o en especie deberá practicarse una retención, o en su caso, ingreso a cuenta del **18%**.

La presentación e ingreso por cada mes o trimestre del año natural, se efectuará presentando el **modelo 123 “Retención e ingreso a cuenta de determinados rendimientos del capital mobiliario o determinadas rentas”**.

Además, se presentará un resumen de las cantidades abonadas y retenidas por este tipo de rendimientos durante el ejercicio en el **modelo 193 “Resumen anual, Determinados rendimientos del capital mobiliario o determinadas rentas”**.



7.- DECLARACIONES INFORMATIVAS

Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro. Modelo 340

Deberán presentar el **modelo 340**⁵⁴ “**Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro**” los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades (IS), al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por medios telemáticos, y que a su vez opten por el sistema de devolución mensual⁵⁵.

Las operaciones que deben ser objeto de declaración en el **modelo 340**, son las incluidas en los libros registro del IVA y en los libros registro del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y que se relacionan a continuación:

- Operaciones anotadas en el Libro registro de facturas expedidas.



- Operaciones anotadas en el Libro registro de facturas recibidas.
- Operaciones anotadas en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

La declaración informativa con el contenido de los libros registro **modelo 340**, correspondiente al último período de liquidación del año incluirá, en su caso, además de las operaciones citadas en el apartado anterior, las operaciones anotadas en el Libro registro de bienes de inversión durante todo el ejercicio.

De igual modo, los sujetos pasivos que cesen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional deberán incluir, en su caso, en la declaración informativa, **modelo 340**, correspondiente al último período de liquidación en el que hayan desarrollado actividad las operaciones anotadas en el Libro registro de bienes de inversión.

La presentación de la declaración informativa con el contenido de los libros registro se efectuará **entre el 1 y el 20 del mes siguiente** a la finalización del correspondiente período de liquidación mensual, excepto la relativa al período de liquidación del mes de julio, que se presentará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores y la correspondiente al **último período** de liquidación del año, que deberá presentarse **entre el 1 y el 30 del mes de enero siguiente**. La presentación se realizará conjuntamente con la autoliquidación del **modelo 303** mensual.

Las declaraciones que contengan menos de 5.000.000 de registros deberán presentarse por vía telemática a través de Internet. Las declaraciones que contengan a partir de 5.000.000 de registros deberán presentarse en soporte directamente legible por ordenador.

54) La ORDEN EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el **modelo 340** de declaración informativa (BOE 30 de diciembre de 2008) entró en vigor el día 1 de enero de 2009, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de la declaración informativa correspondiente al primer período de declaración de 2009.

55) A partir del 1 de enero de 2010 presentarán el **modelo 340** los obligados tributarios citados en este párrafo aunque no estén inscritos en el Registro de Devolución Mensual (REDEME).

Declaración anual de partícipes y aportaciones a planes de pensiones.

Modelo 345

Si como promotor a un plan de pensiones, se realizaran aportaciones a favor de empleados, debe presentarse el **modelo 345**, en los treinta primeros días naturales del mes de enero de cada año si su presentación se realiza en papel. Si la presentación se realiza en soporte magnético o por vía telemática, el plazo será entre el **1 de enero y el 20 de febrero**.



Declaración anual de operaciones con terceros. Modelo 347

Los empresarios y profesionales que desarrollen actividades económicas están obligados a presentar el **modelo 347** “**Declaración anual de operaciones con terceros**” cuando respecto a otra persona o entidad hayan realizado operaciones

que en su conjunto hayan superado la cifra de 3.005,06 € en el año natural al que se refiera la declaración.

No obstante, no estarán obligados a presentar dicha declaración:

- a) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el IRPF, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el IVA por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones que estén excluidas de la aplicación de los citados regímenes, así como aquellas otras por las que emitan factura.
- b) Quienes no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 € durante el año natural correspondiente o de 300,51 € durante el mismo período, cuando, en este último supuesto, realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.
- c) Quienes hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración.
- d) Quienes deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro del IVA, salvo cuando realicen las operaciones a que se refiere el artículo 32.1.e) del RGAT, en cuyo caso, deberán presentar la declaración anual correspondiente al **modelo 347** pero consignando exclusivamente las operaciones, que se indican a continuación:
 - Las subvenciones, los auxilios o las ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas.
 - Los arrendamientos de locales de negocios.
 - Las entidades aseguradoras deberán consignar las operaciones de seguros.

- Las agencias de viajes consignarán las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.
- Asimismo, harán constar los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte.
- Los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro.
- Los importes superiores a 6.000 € percibidos en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.
- Las cantidades que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el IVA.
- Las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

La presentación se efectuará durante el **mes de marzo**, en relación con las operaciones realizadas en el año anterior. La presentación del **modelo 347** de sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada deberá realizarse obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.



8.- FORMAS DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES

Existen diversas formas de presentación de los modelos. El obligado tributario puede elegir entre ellas salvo que se establezca la obligatoriedad de utilizar una de las vías de presentación en particular. Según el modelo se podrá presentar en **impreso** convencional o generado mediante módulo de impresión con programa de ayuda, **por vía telemática por Internet**, o **por teleproceso**, o en **soporte directamente legible por ordenador (CD-R 12 cm)**.

A continuación se relacionan las formas de presentación de los modelos contenidos en esta publicación.



MODELO	P. AYUDA	IMPRESO	SOPORTE	INTERNET	TELEPROCESO	PLAZO PRESENTACIÓN
036	No	Sí	No	Sí Obligatorio para solicitud de incorporación en el Registro de devolución mensual del IVA (REDEME)	No	En función de lo solicitado.
037	No	Sí	No	Sí	No	En función de lo solicitado.
100	Sí	Sí	No	Sí	No	2 de mayo al 30 de junio.
102						5 de noviembre.
110	No	Sí	No	Sí Obligatorio para SA y SL	No	1 al 20 de abril, julio, octubre y enero.
111	No	No	No	Obligatorio	No	20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre.
115	No	Sí	No	Sí Obligatorio para SA y SL	No	1 al 20 de abril, julio, octubre y enero. Gran empresa: 20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre.
123	No	Sí	No	Sí Obligatorio para SA y SL.	No	1 al 20 de abril, julio, octubre y enero. Gran empresa: 20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre.



MODELO	P. AYUDA	IMPRESO	SOPORTE	INTERNET	TELEPROCESO	PLAZO PRESENTACIÓN
130	No	Sí	No	Sí	No	1 al 20 de abril, julio y octubre. 1 al 30 de enero.
131	Sí	Sí	No	Sí	No	
180	Sí	Sí	Sí Sólo más de 50.000 registros	Sí Obligatorio si el nº de registros está entre 16 y 50.000 y para Grandes Empresas incluso cuando el nº de registros sea inferior a 16. SA y SL de 0 a 50.000, Internet; >50.000, teleproceso o soporte. Es posible por teleproceso cualquiera que sea el número de registros		Con carácter general; 1 al 31 de enero. Modelo preimpreso; 1 al 20 de enero.
184	Sí	Sí	Sí. Sólo más de 30.000 registros	Sí Obligatorio si el nº de registros está entre 16 y 30.000 y para Grandes Empresas incluso cuando el nº de registros sea inferior a 16	No	1 al 31 de marzo.
190	Sí	Sí	Sí Obligatorio (o teleproceso) si > 50.000 registros	Sí Obligatorio para SA y SL si nº registros < 50.000	Sí Obligatorio (o soporte) si > 50.000 registros	Con carácter general; 1 al 31 de enero. Modelo preimpreso; 1 al 20 de enero.
193	Sí	Sí excluidas operaciones de préstamos de valores	Sí Sólo más de 50.000 registros	Sí Obligatorio si el nº de registros está entre 16 y 50.000 y para Grandes Empresas incluso cuando el nº de registros sea inferior a 16. SA y SL de 0 a 50.000, Internet; >50.000, teleproceso o soporte. Es posible por teleproceso cualquiera que sea el número de registros		Con carácter general; 1 al 31 de enero. Modelo preimpreso; 1 al 20 de enero.
200	formulario PDF	Sí Forales	No	Sí Obligatorio salvo contribuyentes de normativa Foral	No	25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
202	No	Sí	No	Sí Obligatorio para SA y SL.	No	1 al 20 de abril, octubre y diciembre.



MODELO	P. AYUDA	IMPRESO	SOPORTE	INTERNET	TELEPROCESO	PLAZO PRESENTACIÓN
218	No	Sí Forales	No	Obligatorio	No	1 al 20 de abril, octubre y diciembre. Gran Empresa: 20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre.
220	No	Sí	No	Sí	No	25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
222	No	Sí Forales	No	Obligatorio	No	1 al 20 de abril, octubre y diciembre.
303	Formulario	Sí	No	Sí Obligatorio para Gran Empresa, SA, SL y REDEME	No	Trimestral: 1 al 20 abril, julio y octubre. Mensual: 20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre. 1 al 30 enero.
308	No	Sí	No	Sí	No	1 al 20 abril, julio y octubre 1 al 30 enero.
309	No	Sí	No	Sí	No	1 al 20 abril, julio y octubre 1 al 30 enero.
310	Sí	Sí	No	Sí	No	1 al 20 abril, julio y octubre.
311	Sí	Sí	No	Sí	No	1 al 30 enero.
322	No	No	No	Obligatorio	No	20 primeros días de cada mes. Julio: hasta 20 de septiembre. Diciembre: 1 al 30 enero.
340	Sí	No	Sí DVD si nº de registros > 5.000.000	Sí Si número de registros < 5.000.000	No	20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre. Se presentará con el modelo 303 .



MODELO	P. AYUDA	IMPRESO	SOPORTE	INTERNET	TELEPROCESO	PLAZO PRESENTACIÓN
345	Sí	Sí	Sí Sólo más de 50.000 registros	Sí Obligatorio si el nº de registros está entre 16 y 30.000 y para Grandes Empresas incluso cuando el nº de registros sea inferior a 16. SA y SL de 0 a 30.000, Internet; >30.000, teleproceso o soporte. Es posible por teleproceso cualquiera que sea el número de registros		Impreso (incluido generado con programa de ayuda): 1 al 30 de enero. Soporte y telemática: 1 de enero al 20 de febrero.
347	Sí	Sí	Sí Sólo más de 30.000 registros	Sí Obligatorio si el nº de registros está entre 16 y 30.000 y para Grandes Empresas incluso cuando el nº de registros sea inferior a 16. SA y SL de 0 a 30.000, Internet; >30.000, teleproceso o soporte. Es posible por teleproceso cualquiera que sea el número de registros		1 al 31 de marzo.
349	Sí	Sí	Sí Sólo más de 50.000 registros	Sí Obligatorio si el nº de registros está entre 16 y 50.000 y para Grandes Empresas incluso cuando el nº de registros sea inferior a 16. SA y SL de 0 a 50.000, Internet; >50.000, teleproceso o soporte. Es posible por teleproceso cualquiera que sea el número de registros		1 al 20 abril, julio y octubre 1 al 30 enero.
353	No	No	No	Obligatorio	No	Mensual: 20 primeros días de cada mes. Julio hasta 20 de septiembre. Diciembre 1 al 30 enero.
370	No	Sí	No	Sí	No	1 al 20 abril, julio y octubre.
371	No	Sí	No	Sí	No	1 al 30 enero.
390	Sí	Sí	No	Sí, excepto supuestos exclusión por: • > 30 act. en prorata. • > 6 act. empresariales acogidas a régimen simplificado. • > 5 act. agrícolas, ganaderas y forestales acogidas al régimen simplificado. • Obligatorio SA y SL.	No	1 al 30 enero.
392	Sí	No	No	Obligatorio	No	1 al 30 enero.
840	No	Sí	No	Sí	No	En función de los solicitado.
848	No	Sí	No	No	No	1 de enero al 14 de febrero.

9.- OTRAS CUESTIONES DE INTERÉS

CERTIFICADO ELECTRÓNICO

Un Certificado electrónico emitido y firmado por una entidad con capacidad para ello, sirve para identificar a:

- **Personas físicas:** es el que identifica a una persona individual.
- **Personas jurídicas:** es el que identifica a una entidad con personalidad jurídica. Por ejemplo a una empresa.
- **Entidades sin personalidad jurídica:** es el que identifica a una entidad sin personalidad jurídica. Por ejemplo a una comunidad de vecinos.

Las personas físicas solamente podrán tener un certificado en vigor emitido a su nombre y NIF, excepto, si los certificados son de distintas entidades emisoras. Si solicita uno nuevo con los mismos datos, el certificado que tenía anteriormente quedará revocado y no podrá operar con él. Las personas jurídicas podrán tener emitidos y en vigor, tantos certificados como representantes legales tengan.

Obtención del certificado

En primer lugar hay que solicitar el certificado a una Autoridad de Certificación (AC) vía Internet desde la página Web de la Autoridad de Certificación. Realizada la solicitud es preciso la presencia física del solicitante ante alguna de las Oficinas de Registro, o también llamadas Autoridades de Registro, habilitadas por la AC. Por último la descarga del certificado, vía Internet si se trata de un certificado software y no de tarjeta.

Para operar con la AEAT, puede consultar la lista de Autoridades de Certificación acreditadas. En la Web de cada Autoridad de Certificación, encontrará las Oficinas de Registro admitidas por ella, el procedimiento de obtención, renovación, revocación, plazos etc... del certificado.

Instalación del certificado

Emitido un certificado por la Autoridad de Certificación hay que importarlo (descargado, hay que instalarlo en el

navegador de nuestro ordenador). Cuando el certificado es de tarjeta no es necesario instalar el certificado en el navegador. Se hará uso de él insertando la tarjeta en el lector de tarjetas. Los certificados pueden residir en una tarjeta criptográfica, o bien en el navegador del usuario. En este caso, el certificado electrónico se debe exportar a un dispositivo USB u otro medio de almacenamiento, para tener una copia de seguridad. También puede exportarse para simultanear su uso en otros equipos o navegadores.

Período de validez del certificado

El período de validez, puede variar dependiendo del tipo de certificado, del ámbito de su uso e incluso de la Autoridad de Certificación que lo emita. Así, un certificado de persona jurídica para el ámbito tributario emitido por la FNMT Clase 2 tiene un período de validez de 2 años. Un certificado de persona física emitido por FNMT Clase 2 tiene un período de validez de 3 años. Expirado el período de validez que se refleja en el certificado, el certificado caduca y deja de estar operativo.

Renovar un certificado

La renovación del certificado debe hacerse con 1 ó 2 meses de antelación a la fecha de caducidad del mismo no siendo necesario de nuevo el acto de presencia en la oficina de registro.

Revocar un certificado

La revocación consiste en anular la validez del certificado antes de su fecha de caducidad en caso de pérdida, o sospecha que el certificado haya sido copiado por personas extrañas.

Eliminar un certificado

Es la operación de quitar el certificado del navegador o de una tarjeta criptográfica. Realizada esta operación no se podrá usar más, salvo que se haya hecho copia de seguridad. No se puede hacer copia de seguridad de un certificado en tarjeta, por lo que en este caso lo eliminaría definitivamente.



Documentación para acreditar la identidad

La autoridad certificadora establece la documentación que el solicitante debe presentar para la acreditación de la identidad. Esta información está publicada en la web de la entidad emisora del certificado. En esta publicación encontrará la documentación que se deberá aportar para los certificados electrónicos emitidos por la **Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT)**.

PERSONA FÍSICA

- Documento Nacional de Identidad o Número de Identificación de Extranjero y su fotocopia.

PERSONA JURÍDICA

A. Documentación relativa a la entidad:

- Las sociedades mercantiles y demás personas jurídicas cuya inscripción sea obligatoria en el Registro Mercantil: certificado del Registro Mercantil relativo a los datos de constitución y personalidad jurídica de las mismas.
- Las Asociaciones, Fundaciones y Cooperativas no inscribibles en el Registro Mercantil: certificado del registro público en que conste su inscripción, relativo a su constitución.
- Las sociedades civiles y demás personas jurídicas: documento público que acredite su constitución de manera fehaciente.

B. Documentación relativa al representante:

- Si el solicitante es administrador o representante legal del sujeto a inscripción registral: certificado del registro correspondiente relativo a su nombramiento y vigencia de su cargo. Este certificado deberá haber sido expedido durante los diez días anteriores a la fecha de solicitud del certificado de persona jurídica para el ámbito tributario.
- En el supuesto de representación voluntaria, además del documento recogido en el párrafo anterior, será necesario

presentar un poder notarial que contenga una cláusula especial para solicitar el Certificado Electrónico para Personas Jurídicas para el ámbito tributario. Importante: el poder de los representantes voluntarios, sólo se entenderá que es suficiente a efectos de la expedición del certificado de personas jurídicas cuando contenga una cláusula especial y expresa de apoderamiento para solicitar el certificado de la persona jurídica para el ámbito tributario en cuestión.

- La persona física solicitante del certificado, a efectos de su identificación, deberá personarse en cualquier oficina de acreditación, y se acreditará mediante Documento Nacional de Identidad. Podrá prescindirse de la personación si su firma en la solicitud del Certificado Electrónico de Persona Jurídica para el ámbito tributario ha sido legitimada en presencia notarial.

En el caso de que se haya iniciado la solicitud del certificado de persona jurídica para ámbito tributario con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT), las **oficinas de la Agencia Tributaria** son las únicas que actúan como Autoridad de Registro.

ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

A. Documentación relativa a la entidad:

- Las entidades que deban inscribirse en un registro público o especial presentarán, junto con la solicitud: certificado o nota simple acreditativa de su inscripción en el registro expedido en la fecha de solicitud o en los quince días anteriores.
- Las entidades que no deban estar inscritas en algún registro público o especial presentarán, junto con la solicitud, las escrituras públicas, contratos, estatutos, pactos o cualesquiera otros documentos que puedan acreditar su constitución, vigencia e identificación de los miembros que las integran. No será necesaria la aportación de esta documentación cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria intervenga como autoridad de identificación y registro en la emisión del certificado electrónico.



B. Documentación relativa al representante:

- La representación de la entidad se acreditará mediante los certificados o notas simples de los registros públicos o especiales en los que la entidad deba estar inscrita, si en ellos consta la identificación del representante, mediante los documentos notariales que acrediten las facultades de representación del solicitante del certificado, o mediante poder especial otorgado al efecto. Los certificados o notas simples deberán haber sido expedidos en la fecha de solicitud o en los quince días anteriores.
- La representación de la entidad también se podrá justificar con los documentos privados de designación de representante que proceda en cada caso. En particular, podrá acreditarse la representación mediante los siguientes documentos:
 - Documento de designación del representante de la herencia yacente, suscrito por todos los herederos, con expresión del nombre, apellidos y DNI o número de pasaporte del representante, cuando no haya sido designado administrador judicial o albacea con plenas facultades de administración.
 - Copia del Acta de la reunión de la Junta de Propietarios en la que se nombró al Presidente de la Comunidad, tratándose de comunidades en régimen de propiedad horizontal.
 - Documento suscrito por un número de miembros que resulte suficiente conforme a lo previsto en el artículo 398 del Código Civil para representar la mayoría de los intereses de la entidad, tratándose de comunidades de bienes y sociedades civiles sin personalidad jurídica, en el que se designa a la persona que la representa para solicitar el Certificado Electrónico.
- Cuando ostente la representación de la entidad sin personalidad jurídica, una persona jurídica, el solicitante

deberá acreditar sus facultades de administrador o representante legal de la misma, o disponer de un poder especial para la solicitud del certificado electrónico de la entidad sin personalidad jurídica gestionada por su representada.

Relación de servicios con certificado electrónico

El menú de **Oficina Virtual** en la web de la AEAT, www.agenciatributaria.es, le permite presentar sus declaraciones, acceder a la consulta de las mismas, ver sus datos fiscales, etiquetas, etc. Para acceder a este tipo de servicios se requiere un certificado (firma electrónica) que asegura plenamente la identificación del usuario y con ello que las declaraciones enviadas por Internet sólo puedan ser consultadas por la persona que las envió.

Los servicios telemáticos de la Oficina Virtual del portal Web de la Agencia Tributaria a los que se pueden acceder mediante un certificado electrónico son, entre otros:

- Presentación de declaraciones tributarias
- Acceso a la información fiscal proporcionada por terceros a la AEAT
- Comprobación de la condición de operador intracomunitario registrado en otro Estado de la Unión Europea
- Presentación de declaraciones censales de empresarios y profesionales
- Obtención de etiquetas on line
- Solicitud de modificación del domicilio fiscal
- Presentación de declaraciones informativas
- Modificación on line de errores en una declaración informativa
- Presentación del Documento Único Administrativo



- Presentación de Intrastat
- Consulta de deudas pendientes de pago
- Consulta de domicilio fiscal
- Consulta de datos censales
- Consulta de obligaciones fiscales atribuidas por la AEAT a un contribuyente
- Consulta del censo del Impuesto sobre Actividades Económicas
- Pago on line
- Solicitud de aplazamiento
- Registro Telemático con posibilidad de aportar documentos digitalizados
- Solicitud y descarga de certificaciones administrativas
- Consulta de declaraciones presentadas
- Consulta detallada del estado de tramitación de una solicitud de devolución
- Consulta del texto de las notificaciones recibidas
- Interposición de recursos de reposición
- Solicitud de devolución de ingresos indebidos
- Solicitud de rectificación de autoliquidaciones
- Suscripción a servicios de alertas por SMS
- Suscripción al servicio de recepción de novedades en la página Web de la AEAT
- Apoderar a un tercero para que actúe ante la AEAT
- Presentación de denuncias tributarias



NORMATIVA BÁSICA

Declaración censal

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE 5 de septiembre de 2007)

Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (BOE 10 de mayo de 2007)

NIF

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE 5 de septiembre de 2007)

Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. (BOE 26 de febrero de 2008)

IAE

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (BOE 9 de marzo de 2004)

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOE 29 de septiembre de 1990)

Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE 28 de abril de 2007)

IRPF

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

Real Decreto 439/2007 de 30 marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE 31 de marzo de 2007)

IS

Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. (BOE 2 de abril de 2003)

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 11 de marzo de 2004)

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 6 de agosto de 2004)

IVA

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE 29 de diciembre de 1992)

Real Decreto 1624/92, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE 31 de diciembre de 1992)

Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOE 14 de abril de 2007)



Esta publicación recoge aspectos básicos del régimen fiscal de las actividades económicas.
Para mayor concreción debe consultarse la normativa reguladora.
Esta publicación se cerró en abril de 2009.



IMPORTANTE:

- Si el último día de plazo señalado para la presentación de la declaración es inhábil, se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente.
- La Agencia Tributaria facilita gratuitamente Programas de Ayuda para facilitar la cumplimentación de numerosas declaraciones.
- Todos los modelos mencionados en este folleto podrán presentarse por vía telemática, si se dispone de Certificado Electrónico.

Dudas informáticas:

soporte@aeat.es

Información Tributaria: 901 33 55 33

www.agenciatributaria.es



Agencia Tributaria

ASÍ MEJORAMOS TODOS