

SUMARIO

fiscal

- I.** Declaración del Impuesto sobre Sociedades Ejercicio 2014
- II.** Obligaciones contables y fiscales de las entidades sin ánimo de lucro (II)

legal

- III.** Modelo de estatutos-tipo de las SL

miscelánea

- IV.** Calendario fiscal Julio
- V.** Calendario fiscal Agosto

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

EDITORIAL

El plazo para la presentación de la Declaración del Impuesto sobre Sociedades es variable. Está condicionado por la fecha de cierre del periodo impositivo que se determina en función del ejercicio económico. El plazo para la presentación queda fijado en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del referido periodo impositivo.

Consecuentemente, entre el 1 y el 25 de julio transcurre el periodo de presentación del Impuesto para la mayoría de las sociedades españolas, aquellas cuyo ejercicio económico coincide con el año natural.

Nos encontramos ahora frente a la última campaña en la que se declarará con la normativa "antigua", anterior a la reforma introducida por la Ley 27/2014.

Dedicamos nuestro primer artículo, como ya viene siendo habitual, al resumen de los principales aspectos que determinan la presente campaña del Impuesto sobre Sociedades.

Nuestro segundo artículo, es una continuación de un artículo incluido en nuestra anterior Circular Informativa, referente a las entidades sin ánimo de lucro. En aquella ocasión se dedicó a las fundaciones. El presente se dedica a las asociaciones.

Por último incluimos una referencia al recientemente aprobado Real Decreto 421/2015 en el que, desarrollando aspectos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, se regulan los modelos de estatutos-tipo y de escritura pública estandarizados de las sociedades de responsabilidad limitada.

Toda vez que en el mes de agosto no publicamos ninguna Circular Informativa, incluimos en la presente, además del calendario fiscal del mes de julio, el correspondiente al mes de agosto, recordando que ya desde el año 2014, se modificó el periodo de presentación y liquidación de todas las obligaciones periódicas mensuales correspondientes al mes de julio, quedando establecido en los 20 primeros días del mes de agosto.

I. DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EJERCICIO 2014

1. Introducción

Como todos los años por estas fechas, cuando se aproxima el inicio del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente para entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, elaboramos un artículo para recordar las novedades aplicables a ejercicios iniciados en 2014, llamando la atención sobre algunos aspectos del tributo a tener en cuenta y señalando cuestiones prácticas relativas a la presentación de la declaración.

En esta ocasión nos encontramos ante la última campaña en la que se declarará con la normativa antigua y antes de la reforma del impuesto aprobada por Ley 27/2014, con lo que se cierra una etapa en la que el tributo vino regulado por la Ley 43/1995, aunque modificada en múltiples ocasiones.

2. Novedades 2014

Como era de esperar, dada la reforma en profundidad del sistema tributario aprobada para 2015, son pocas las novedades en 2014, y la mayoría de ellas son prórroga de otras aprobadas con anterioridad.

Ingreso correspondiente a una quita y espera

Con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, el Real Decreto-ley 4/2014 modifica la norma fiscal para establecer un criterio especial de imputación del ingreso correspondiente a las quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la ley concursal (no a las conseguidas fuera de dicha norma).

La imputación fiscal de dicho ingreso no se realiza en la fecha de la aprobación del convenio o acuerdo, como la contable, sino que se imputará en la base imponible a medida que proceda registrar los gastos financieros derivados de la misma deuda. Si el ingreso es superior a los gastos financieros pendientes de contabilizar, la imputación del ingreso será proporcional a los gastos financieros registrados sobre el total de gastos financieros.

En este caso, en el ejercicio en el que se aprueba el convenio o acuerdo se producirá una diferencia temporaria negativa que revertirá en los siguientes ejercicios a medida que el ingreso contable se va imputando fiscalmente.

Capitalización de deudas

Contablemente, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 9ª y según el criterio del ICAC expresado, por ejemplo, en Consulta nº 4 del BOICAC 89/2012, cuando se realiza una ampliación de capital por compensación de créditos, la sociedad prestataria reconocerá el aumento de capital por el valor razonable de la deuda que se da de baja, que será menor que el valor de dicha deuda en libros si la entidad tiene problemas de solvencia, constituyendo un ingreso dicha diferencia.

A partir de 1 de enero de 2014, para no agravar la situación de la prestataria en dificultades, este ingreso contable no será ingreso fiscal, calificándose la diferencia, en consecuencia, como permanente.

Monetización de créditos fiscales

El Real Decreto-ley 14/2013, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, da la posibilidad de monetizar, en forma de crédito exigible a la Administración, los activos por impuesto diferido originados por deterioros de créditos por insolvencias diferentes de los originados porque el deudor está vinculado, se trate de un ente público o porque hayan transcurrido 6 meses desde su vencimiento, o los generados por aportaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a las cubiertas por planes y fondos de pensiones que, por no ser deducibles todavía en el ejercicio en el que se dotan, dan lugar a dichos créditos fiscales.

Esos créditos pasarán a convertirse en créditos exigibles a la Administración cuando el sujeto pasivo tenga pérdidas contables (en la parte proporcional que éstas representen respecto a la suma de capital y reservas) o si la entidad fuera objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

También serán exigibles a la Administración los créditos por bases negativas a compensar que se originen por integrar en la base fiscal las dotaciones por deterioro de los créditos o por las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social que generaron los activos por diferencias temporarias deducibles, cuando se produce la deducibilidad del deterioro o se produce el pago de lo provisionado (DGT V2212-14).

Asimismo se pueden monetizan los créditos si transcurren 18 años desde el último día en el que se registraron los activos.

También hay que tener en cuenta que la reversión de estos ajustes positivos está limitada para grandes empresas en 2014 al 50 o 25% de la base imponible previa, dependiendo del volumen de operaciones de las entidades (entre 20 y 60 millones de euros y más de 60 millones de euros, respectivamente).

Depreciación monetaria

Se establecen los coeficientes para integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en 2014 en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo, incluso los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta (2014 será el último año en que se apliquen estos coeficientes).

	Coeficiente		Coeficiente
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,3130	En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 1984	2,1003	En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 1985	1,9397	En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 1986	1,8261	En el ejercicio 2002	1,1790
En el ejercicio 1987	1,7396	En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 1988	1,6619	En el ejercicio 2004	1,1480
En el ejercicio 1989	1,5894	En el ejercicio 2005	1,1328
En el ejercicio 1990	1,5272	En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 1991	1,4750	En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 1992	1,4423	En el ejercicio 2008	1,0530
En el ejercicio 1993	1,4235	En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 1994	1,3978	En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 1995	1,3418	En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 1996	1,2780	En el ejercicio 2012	1,0080
En el ejercicio 1997	1,2495	En el ejercicio 2013	1,0000
En el ejercicio 1998	1,2333	En el ejercicio 2014	1,0000

Incentivos al mecenazgo

Por esos donativos o donaciones el beneficio fiscal consiste en aplicar una deducción incrementada en 5 puntos sobre la prevista en la Ley 49/2002, alcanzando por tanto el 40 por 100.

Asimismo, se gozará de los beneficios fiscales relativos a los acontecimientos de excepcional interés público que se regulan en la Ley de Presupuestos del Estado para 2014.

Fundaciones bancarias

Pasan a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resultará de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Régimen especial de arrendamiento financiero y de entidades navieras en función del tonelaje

Las autorizaciones administrativas concedidas entre el 30 de abril de 2007 y el 29 de junio de 2011, en relación con la opción de aplicar la deducción de las cuotas de arrendamiento para la recuperación del coste del bien en el momento de inicio de la construcción del activo, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y con el régimen fiscal especial de entidades navieras en función del tonelaje, a favor de agrupaciones de interés económico, no resultará de aplicación en la medida en que constituya ayuda de Estado incompatible en los términos previstos por la Comisión Europea.

Reducción de capital y pérdidas por deterioro

Conviene resaltar que se vuelve a prorrogar, esta vez para ejercicios cerrados en 2014, la Disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008 que establece que no se computen las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias o de préstamos y partidas a cobrar (y esto de préstamos y partidas a cobrar es nuevo), a efectos de la obligatoria reducción de capital o para la disolución (arts. 327 y 363.1.e) de la Ley de Sociedades de capital), así como para el presupuesto objetivo de concurso (art. 2 de Ley Concursal).

Se prorrogan las siguientes medidas temporales

- ✓ La deducibilidad de los fondos de comercio (normal, financiero y de la diferencia de fusión) e intangibles de vida útil indefinida

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013, prorrogado también a 2014 y 2015, la deducción anual del 5 por 100, que se aplicaba sobre el precio de adquisición del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, se reduce al 1 por 100. El nuevo porcentaje se aplica al fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de negocios y al que surge en las operaciones de reestructuración empresarial.

Respecto al resto de inmovilizado intangible con vida útil indefinida, recordamos que para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013, y también esta medida se ha prorrogado a 2014 y 2015, el gasto fiscal se recorta del 10 al 2 por 100.

- ✓ La limitación del 40-20% de las cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización para las empresas que no eran consideradas ERD en el momento en que efectuaron las inversiones

Como sabemos, el incentivo fiscal de libertad de amortización con y sin creación de empleo dejó de aplicarse para las inversiones efectuadas a partir del día 31 de marzo de 2012. No obstante, excepto las ERD que podrán seguir aplicándola por los saldos que tengan pendientes, el resto de empresas, si los activos fueron adquiridos con mantenimiento de empleo entre los años 2009 y 2010, las deducciones pendientes se limitan al 40 por 100 de la base imponible previa (base previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas). Si los activos fueron adquiridos sin mantenimiento de empleo, es decir entre los años 2011 y hasta el día 30 de marzo de 2012 las deducciones pendientes se limitan al 20 por 100 de la base imponible previa.

- ✓ Deducción por inversiones cinematográficas
 - Se da vigencia indefinida a la deducción fijando los porcentajes en el 18 por 100 para el productor y en el 5 por 100 para el coproductor.
 - También se amplía la base de la deducción a los gastos para la obtención de copias y a los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite del 40 por 100 de los costes de producción, minorados, como antes, en la parte financiada por el coproductor financiero.
- ✓ Deducción por gastos e inversiones para habituar a los empleados en el uso de las TIC's: para ejercicios iniciados en 2014 será aplicable la deducción del 1-2 por 100 del importe de los gastos por este concepto como gastos de formación profesional.

- ✓ Tipo reducido de gravamen por mantenimiento o creación de empleo: se prorrogan los tipos reducidos del 20-25 por 100 aplicable a los sujetos pasivos con cifra de negocios inferior a 5.000.000€ y plantilla inferior a 25 empleados que mantengan o incrementen la plantilla en los 12 meses siguientes al comienzo del ejercicio iniciado en 2014 con respecto a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009.
- ✓ Retenciones y pagos fraccionados:
 - Se prorroga para el año 2014 el tipo general de retención e ingreso a cuenta del 21 por 100.
 - Los tipos incrementados de los pagos fraccionados se prorrogan, y también la inclusión del 25 por 100 de los dividendos y rentas procedentes de transmisiones con exención, así como el pago mínimo a satisfacer por las grandes empresas según un porcentaje sobre el resultado contable. Recordamos que este límite no se aplica a Instituciones de Inversión Colectiva, Fondos de Pensiones y entidades sin ánimo de lucro por la parte exenta.
 - La ley de Presupuestos Generales para 2014 establece que para los períodos impositivos iniciados durante el año 2014, el porcentaje de la modalidad de cuota se fija en el 18 por 100. Para la modalidad de base el porcentaje será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Esta modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a la normativa del IVA, supere la cantidad de 6.010.121,04€.

3. Algunos aspectos a tener en cuenta

3.1. Diferencias permanentes o temporarias

Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación recogemos algunos gastos e ingresos contables que ocasionan diferencias en la base imponible, teniendo que realizar ajustes positivos o negativos y que, por lo tanto, conviene chequear.

Ajustes positivos

- ✓ Gastos contables derivados de multas, sanciones, donaciones o donativos.
- ✓ Gasto por el Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Gasto derivado del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1 millón de euros o del importe exento si es superior a esa cifra).
- ✓ Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades.
- ✓ Provisión por devoluciones de ventas.
- ✓ Excesos de amortizaciones, deterioros o provisiones.
- ✓ En ejercicios iniciados en 2013 y 2014 por la amortización correspondiente a la actualización de balances aprobada por el artículo 9 de la Ley 16/2012.
- ✓ Limitación al 70 por 100 de la amortización contable fiscalmente deducible, cuando se trata de entidades con cifra de negocios en el ejercicio anterior de más de 10 millones de euros, en ejercicios iniciados en 2013 y 2014.
- ✓ Por imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo si no lo permite la norma fiscal (art. 19.3).

- ✓ Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- ✓ Recuperación de la libertad de amortización practicada en ejercicios anteriores.
- ✓ Recuperación del exceso de amortización de ejercicios anteriores en operaciones de arrendamiento financiero.
- ✓ Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial de imputación de las mismas.
- ✓ Recuperación de valor de los elementos que generaron pérdidas fiscales por deterioro en una entidad y fueron transmitidos a otra vinculada.
- ✓ Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados dentro de los 6 meses siguientes, caso en el que se deberá revertir la pérdida.
- ✓ Recuperación de los fondos propios de filiales del grupo, multigrupo y asociadas que, hasta ejercicios iniciados en 2012, originaban ajustes negativos cuando disminuyeron.
- ✓ Imputación de rentas en el caso de transparencia fiscal internacional.
- ✓ Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si son por importe mayor de 1.000.000 euros.
- ✓ Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes y derechos registrados en contabilidad (solo efectúa el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- ✓ Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.

Ajustes negativos

- ✓ Libertad de amortización.
- ✓ Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores.
- ✓ Exceso de pérdidas por deterioro contabilizadas en ejercicios anteriores.
- ✓ Corrección de la depreciación monetaria en las plusvalías obtenidas en la transmisión de inmuebles.
- ✓ Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- ✓ Operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión.
- ✓ Adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero.
- ✓ El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- ✓ Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades no residentes.
- ✓ Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- ✓ Ajuste por el fondo de comercio adquirido a título oneroso

3.2. Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador del Impuesto regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable, cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal. Las diferencias se producen cuando la norma contable en algunos de estos supuestos no computa el beneficio derivado de estas operaciones.

A continuación recogemos algunos ejemplos en los que surgen diferencias positivas en la base imponible del Impuesto en el momento de producirse el hecho imponible cuando se trata de operaciones no monetarias.

Bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo

Para el donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por la diferencia entre el valor neto contable del activo transmitido y su valor de mercado y otra, como más adelante indicaremos, por el gasto contable, valor neto contable del bien transmitido, que no es fiscalmente deducible.

Para el donatario se produce una diferencia temporal positiva por el valor real del activo adquirido. Dicha diferencia irá revertiendo a medida que contablemente se vaya imputando como ingreso la donación recibida.

Bienes aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

Puede que el aportante tenga que realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor fiscal del bien aportado y el valor de mercado del mismo en el ejercicio de la aportación.

Bienes transmitidos a los socios por causa de disolución

La sociedad es posible que deba realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los bienes que se transmiten y el valor fiscal de los mismos.

El socio puede que tenga que efectuar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

Bienes transmitidos a los socios por separación de estos

La valoración y los ajustes son similares al supuesto anterior.

Bienes o derechos transmitidos a los socios por reducción del capital con devolución de aportaciones y por reparto de la prima de emisión

Para la sociedad se puede producir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio minorará el valor de adquisición de la participación en el valor de mercado de los elementos recibidos y el exceso, si lo hubiera, tributa. Si se trata del socio de una SICAV, el valor de mercado del bien o derecho recibido tributa con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta el momento de la reducción.

Bienes transmitidos por distribución de beneficios

Para la sociedad se puede originar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio no deberá realizar ajuste dado que el ingreso financiero lo es también fiscal.

Bienes transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial

La sociedad realizará un ajuste positivo por diferencia entre el valor neto contable y el valor fiscal de los bienes transmitidos, salvo que se acoja al régimen especial de reestructuración.

El socio hará un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada.

Bienes adquiridos por permuta

La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que no se genera plusvalía contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

Bienes adquiridos por canje o conversión

Puede surgir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

Aumento de capital mediante compensación de créditos

La sociedad realizará un ajuste negativo si se produce un ingreso contable generado por diferencia entre el nominal de la deuda y el aumento de sus fondos propios.

Si el aportante tiene el crédito con un valor fiscal inferior al valor del nominal de la ampliación, deberá de realizar un ajuste positivo.

Cambios de residencia

Surgirá un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad residente, que traslada fuera su residencia, y su valor fiscal. Esta regla no se aplica cuando los elementos quedan afectos a un establecimiento permanente situados en territorio español.

3.3. Imputación temporal de gastos e ingresos

Gastos e ingresos contabilizados en ejercicios distintos al del devengo

Si se ha contabilizado un gasto en un período anterior al de su devengo o un ingreso en un período posterior al de su devengo, tanto uno como otro se imputarán en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo del devengo.

Habrà que presentar declaración complementaria en el ejercicio en el que se contabilizó y dedujo el gasto y rectificativa del ejercicio en el que se devengó. En el caso de ingreso integrado en período posterior al de devengo se presentará complementaria de este y rectificativa del ejercicio en el que se contabilizó e imputó.

Si se ha contabilizado un gasto en un período posterior al de su devengo o un ingreso en un período anterior al de su devengo, en ambos casos se imputarán en la base imponible correspondiente al período impositivo de la contabilización, salvo que resulte una tributación inferior a la que correspondería de haber sido imputado en el ejercicio del devengo, teniendo en cuenta la prescripción para ello, en cuyo caso se imputarán en el período del devengo y no en el de su contabilización.

Cambio de criterio contable

Si la empresa cambia de criterio contable, por ejemplo modifica el método de valoración de sus existencias, mercantilmente se aplicará de forma retroactiva, es decir, el ingreso o el gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicho cambio se registrará en una partida de reservas, ajustando simultáneamente los activos y pasivos correspondientes.

Desde el punto de vista fiscal el abono a la cuenta de reservas producirá una diferencia permanente positiva al resultado contable en dicho ejercicio y el cargo a la cuenta de reservas producirá una diferencia permanente negativa al resultado contable.

Cambio de estimación contable

Si se trata de un cambio en la estimación contable, por ejemplo porque la empresa tiene una mayor experiencia o conocimiento de nuevos hechos y por ello modifica la vida útil de algún activo de cara a imputar el gasto por amortización, el ingreso o gasto derivado del mismo se imputará en el ejercicio del cambio y podrá tener incidencia en el resultado contable futuro. Fiscalmente no se producirán diferencias por este motivo.

Errores contables

Se contabilizan con cargo o abono a reservas. Esto sucede, por ejemplo, cuando una entidad contabiliza un gasto por la instalación de un inmovilizado material en lugar de activarlo como mayor precio de adquisición del activo. En el caso en que la Administración tributaria no detecte el error, el contribuyente es quien debe enmendarlo regularizando el gasto o ingreso contabilizado mal en su día a través de declaraciones complementarias o rectificativas, en las que deberá de realizar el ajuste positivo o negativo que proceda. No obstante, el gasto imputado contablemente con cargo a reservas en un ejercicio posterior a su devengo, será fiscalmente deducible si no existe perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Errores en ajustes fiscales

Si se ha producido un error en la realización de un ajuste fiscal, se deberá de presentar declaración complementaria o rectificativa correspondiente a la declaración en la que se realizó el ajuste. Es decir si en el período impositivo de 2013 se realizó un ajuste extracontable por un importe superior o inferior al correcto, el contribuyente deberá presentar, cuando sea consciente de ello, complementaria o rectificativa del ejercicio 2013 (Audiencia Nacional, Sentencia del 29 de abril de 2010).

Gastos e ingresos modificados con posterioridad por no ajustarse a derecho

Esto sucede cuando se registra un gasto o un ingreso contablemente de forma correcta pero con posterioridad se determina que la totalidad o parte del importe registrado en su día no lo es. En estos casos en el ejercicio en que se regulariza la situación con cargo o abono a reservas es cuando procederá realizar el ajuste positivo o negativo, según proceda y no presentar declaración complementaria o rectificativa (DGT V0258-13).

	Presentación declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO
Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	NO	SI
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para HP	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para HP	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

3.4. Operaciones vinculadas

Si ha realizado alguna operación, con las personas que enumeramos a continuación, deberá tener en cuenta que puede que tengan que ser valorarlas a valor de mercado y, en su caso, documentar las mismas.

Perímetro de vinculación

- ✓ Una entidad y sus socios o partícipes (a partir de un 5% de participación).
- ✓ Una entidad y sus consejeros o administradores.
- ✓ Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- ✓ Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 5 por ciento del capital social o de los fondos propios.

- ✓ Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 5 por ciento del capital social o los fondos propios.
- ✓ Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- ✓ Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- ✓ Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

Métodos para valorar estas operaciones

Para llegar al valor de mercado habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal:

- ✓ Precio libre comparable.
- ✓ Coste incrementado.
- ✓ Precio de reventa.
- ✓ Distribución del resultado.
- ✓ Margen neto.

Son prevalentes, en ejercicios iniciados en 2014 y anteriores, los tres primeros.

Obligación de documentación

No están obligadas a documentar las operaciones vinculadas las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 10.000.000€, siempre que el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio (incluidas las operaciones específicas) no supere 100.000€ de valor de mercado.

No obstante, la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Tampoco existe obligación de documentar las operaciones dentro del grupo de consolidación fiscal, las realizadas en el ámbito de las OPV, ni las realizadas en el período impositivo, con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere 250.000€ de valor de mercado, excluyendo las operaciones específicas (operaciones en paraísos fiscales, con socios que tengan al menos un 25% de participación y se produzcan en el desarrollo de una actividad económica en estimación objetiva, transmisión de negocios o valores o en la transmisión de inmuebles o intangibles).

3.5. Cuantificación de ingresos y beneficios

La cuantía de los ingresos o beneficios es importante dado que estas magnitudes se utilizan por el legislador para determinar distintos incentivos fiscales, por lo que a la hora de confeccionar la declaración hay que tenerlas presentes pues determinarán, como veremos, si la entidad puede acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión, el importe a satisfacer por los

pagos fraccionados, o el límite a aplicar en el caso de compensación de bases imponibles negativas.

Importe neto de la cifra de negocios

Es la magnitud utilizada para determinar si una entidad puede beneficiarse del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD) cuando es inferior a 10.000.000€ en el período impositivo inmediatamente anterior.

También constituye uno de los límites, 5.000.000€ en el propio ejercicio, que tienen que cumplir las sociedades para que en 2014 puedan aplicar los tipos de 20-25 por 100 si mantienen empleo respecto a los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2009.

Beneficio operativo

Como se limita la deducción de los gastos financieros que excedan de 1.000.000€, al 30 por 100 del beneficio operativo, conviene tener presente esta magnitud contable.

Volumen de operaciones

Es preciso conocerla para determinar si una entidad se califica como gran empresa o no, lo cual tiene incidencia en aspectos como el cálculo de los pagos fraccionados o en la limitación a la compensación de bases imponibles negativas.

El volumen de operaciones viene definido en la Ley del IVA, de forma que sólo deberán computarse las operaciones corrientes realizadas, excluyendo las ventas de inmuebles y de bienes de inversión, así como las operaciones financieras.

3.6. Registro contable de ventas y prestaciones de servicios

Es necesario comprobar que los ingresos por ventas se han contabilizado cuando la empresa ha transferido sustancialmente los riesgos, independientemente de su transmisión jurídica. A continuación recogemos algunos aspectos a tener en cuenta a la hora de confeccionar la declaración del Impuesto.

Ventas realizadas por empresas promotoras

Se contabilizan normalmente cuando se hayan firmado las escrituras de compraventa atendiendo a la teoría del título y modo. Sin embargo, las empresas constructoras contabilizarán los ingresos de su actividad por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos "llave en mano". Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos. Desde el punto de vista fiscal se acepta la imputación conforme al registro contable.

Ingresos por prestaciones de servicios

Los ingresos por prestaciones de servicios se contabilizan cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables. La fiscalidad acepta el registro contable.

Imputación de operaciones a plazos

Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros (criterio de caja), excepto que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. Son operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, mediante pagos sucesivos o en un solo pago, y entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo transcurra un período de tiempo superior al año. En caso de endoso, descuento o cobro anticipado, la renta se entenderá obtenida en dicho momento.

Cuando se aplique esta norma especial de imputación, si se produce el impago de uno de los plazos igualmente se deberá realizar el ajuste extracontable positivo en el ejercicio de exigibilidad del cobro si bien, cuando en el mismo ejercicio se reclame judicialmente el importe, podrá ser deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado (DGT N° V2018-12).

Transmisión de un inmueble adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Si una entidad ha transmitido en 2014 un inmueble de naturaleza urbana, que hubiera sido adquirido a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

No resultará de aplicación esta exención parcial cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Regularización derivada de la prorrata definitiva del ejercicio

Si la empresa se dedujo menos importe de cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido del que debió, seguramente habrá incrementado la cuenta contable del impuesto indirecto soportado con abono a la cuenta de ajustes positivos en la imposición indirecta (639). En este caso esa cuantía es ingreso fiscal.

Por el contrario, si el IVA deducido durante el ejercicio aplicando la prorrata provisional es mayor del que finalmente resulta por la definitiva, se producirá un cargo en la cuenta número 634, Ajustes negativos en la imposición indirecta, que será deducible.

Renta no declarada en el modelo 720 y descubierta por la Administración tributaria

Si la sociedad no contabilizó en su día un bien adquirido en el extranjero y/o lo ha declarado en dicho modelo fuera de plazo, deberá entender que el activo ha sido adquirido con cargo a renta no declarada e imputarlo al período impositivo de 2012 por el valor de adquisición.

Devoluciones procedentes de reclamaciones

Si la sociedad ha contabilizado un ingreso por la devolución de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputar dicho ingreso en el período impositivo en que la sentencia sea firme.

Si el ingreso contable deriva de un recurso interpuesto contra la cuota satisfecha en su día por el Impuesto sobre Sociedades, dicho ingreso no va a la base imponible, dado que el gasto por este Impuesto no es gasto fiscalmente deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

Recuperación de valor de activos depreciados por deterioro

Tenemos que prestar atención a los deterioros dotados en ejercicios anteriores que deben revertir en 2014 porque se haya producido una recuperación de valor del activo, teniendo en cuenta que, si en su día el deterioro no fue deducible fiscalmente, cuando el activo recupere su valor tampoco deberá ser ingreso fiscal, por lo que se deberá realizar un ajuste negativo al resultado contable.

3.7. Rentas contables negativas no deducibles derivadas de transmisiones

Es necesario detectar las rentas negativas procedentes de ciertas transmisiones de activos u originadas en Establecimientos Permanentes o en Uniones Temporales de Empresas situadas en el extranjero, dado que el legislador del Impuesto regula normas especiales para limitar su deducibilidad.

De activos transmitidos a entidades vinculados o recomprados en un plazo no superior a 6 meses desde la venta

En caso de que después de dotado y deducido el deterioro de valor de un activo se transmita a una entidad vinculada, si el activo recuperase todo o parte de su valor, la entidad vinculada habrá de realizar un ajuste extracontable positivo hasta el importe que el elemento tenía antes de su transmisión.

Lo mismo ocurre en el caso de venta a un tercero y posterior recompra del mismo antes de que transcurran 6 meses, aunque en este caso, naturalmente, el ajuste lo realizará la propia sociedad.

De participaciones de una entidad residente o no residente

Si se han transmitido durante el 2014 acciones produciéndose una renta negativa, ésta se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la participada, a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009 y siempre que los dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y, además, hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o internacional o a la exención para evitar la doble imposición económica internacional.

De participaciones de una sociedad del grupo mercantil a otra entidad del grupo

Si la entidad ha transmitido acciones, participaciones o un establecimiento permanente a otra sociedad del mismo grupo, obteniendo una renta negativa, ésta se imputará en el período impositivo en que los valores, participaciones o el Establecimiento Permanente se transmitan a un tercero ajeno al grupo, o bien cuando alguna de las entidades intervinientes en la transmisión deje de formar parte del grupo.

Esta regla no se aplica en el supuesto de que la renta negativa sea consecuencia de la extinción de la entidad transmitida o del cese de la actividad del Establecimiento Permanente.

De establecimientos permanentes en el extranjero

La renta negativa originada en algún Establecimiento Permanente en el extranjero, y que se imputa la entidad española, se minorará con las rentas positivas netas obtenidas por aquél con anterioridad a la transmisión, salvo que dicha pérdida sea haya originado por cese de la actividad o transmisión del propio establecimiento.

La exención de las rentas obtenidas en el extranjero o, en su caso, la deducción para evitar la doble imposición se aplicarán sobre las rentas positivas que se obtengan, desde el 1 de enero de 2013, a partir del momento en que las mismas superen la cuantía de las rentas negativas.

Rentas obtenidas por empresas miembros de Unión Temporal de Empresas (UTE) que operan en el extranjero

La renta negativa obtenida por pérdidas de una Unión Temporal de Empresas situada en el extranjero se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad procedentes de la misma.

Cuando en los ejercicios siguientes la UTE obtenga rentas positivas, las empresas miembros de la misma integrarán en sus bases imponibles, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2013, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

3.8. Registro de gastos contables

Únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, a efectos del Impuesto, aquellos que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados, y siempre que no se trate de gastos no deducibles expresamente indicados en el artículo 14 del TRLIS. Enumeramos a continuación algunos aspectos a tener en cuenta.

Ajustes negativos en la imposición directa

Hay que comprobar si la sociedad ha reducido la cuenta de créditos por pérdidas a compensar o las de Activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta de Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633), dado que a final del año 2014 se conocía la reducción de los tipos de gravamen para el 2015. Surgirá una diferencia positiva porque el gasto contable no es fiscalmente deducible, al tratarse de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Sucede justo lo contrario con la reducción de los Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479), que se habrá cargado por la rebaja del tipo impositivo con abono a la 638, Ajuste positivo en la imposición sobre beneficios.

IVA no repercutido por ventas

Si la sociedad realizó alguna venta o prestó algún servicio por el que no repercutió el IVA, en principio, si ha transcurrido más de un año, o ha sido objeto de sanción, no podrá ya repercutirlo. En estos casos, como debió ingresarlo a la Hacienda Pública, contablemente habrá reflejado la cuota no repercutida como gasto que es fiscalmente deducible.

Recordamos que el criterio del TEAC, en Resolución Nº 00/114/2010, de 21 de junio de 2012, argumenta que, aunque haya caducado el derecho a repercutir el Impuesto por haber transcurrido el plazo del año, esta circunstancia no impide que se pueda repercutir la cuota siempre que el destinatario decida voluntariamente soportarla.

Intereses de demora de un acta de Inspección

Normalmente, cuando la Administración exige intereses de demora, parte de los mismos pueden corresponder a períodos impositivos anteriores al que se formaliza el acta de inspección. En estos

casos contablemente los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se registran con cargo a una cuenta de reservas.

Tanto los gastos registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del propio ejercicio, como los contabilizados con cargo a reservas, son fiscalmente deducibles, surgiendo por tanto un ajuste permanente negativo por estos últimos.

Pérdida de valor en activos financieros mantenidos para negociar

Si la empresa optó por calificar una cartera de inversión como activos financieros mantenidos para negociar, y al final de año han perdido valor, contablemente habrá rebajado el valor de dicha cartera para mantenerla a valor razonable y habrá cargado la cuenta de Pérdida por valoración de instrumentos financieros (663), gasto que es fiscalmente deducible.

Indemnización por despido por cuantía superior a 1.000.000€

Si la sociedad pagó a un trabajador una indemnización por un importe superior a 1.000.000€ por despido, por ejemplo por la marcha de un directivo, el gasto contable será fiscalmente deducible solo hasta el importe que para el perceptor se encuentre exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Adquisición de vehículos turismos para cederlos a los empleados

Se trata de una retribución en especie. El gasto de personal contabilizado por la empresa es fiscalmente deducible, como también lo es la dotación de la amortización del vehículo.

La deducción del gasto de la amortización, como los demás ocasionados por los vehículos, está condicionada a que el elemento patrimonial tenga la consideración de inmovilizado afecto a la actividad empresarial, lo cual debe acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

3.9. Amortizaciones

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se entiende que tal depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en la normativa del Impuesto.

Amortización por tablas

Cuando un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe superior al coeficiente máximo, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca amortizó el activo o no dotó el correspondiente deterioro en su momento.

Si hubiera perjuicio económico, el contribuyente deberá solicitar la rectificación de la autoliquidación imputando el exceso del gasto en los ejercicios en los que se registró por debajo del coeficiente mínimo. Se entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponda a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó este hecho para compensar bases imponibles negativas o aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

Elementos patrimoniales utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo

En estos casos se podrá amortizar el activo según el siguiente coeficiente:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente Máximo – coeficiente mínimo) x (horas trabajo/8)]

Esta especialización de amortización no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados

Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. No se consideran elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años.

Amortización según porcentaje constante

Si se opta por aplicar este método, el gasto fiscal se determina aplicando al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante sobre el coeficiente de tablas que varía en función del período de amortización:

1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a cinco años.

2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a cinco e inferior a ocho años.

2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por 100. El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

3.10. Deterioros

En 2014 solos serán fiscalmente deducibles, con los requisitos y límites correspondientes, los deterioros contables correspondientes al inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, existencias, valores de renta fija con cotización y créditos por insolvencias.

De créditos incobrables

Desde el punto de vista contable se habrá dotado un deterioro por la diferencia entre el valor en libros de éstos y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar.

Sin embargo, fiscalmente debemos tener en cuenta que no podemos deducirnos el deterioro correspondiente a saldos garantizados, a los que mantengamos con entidades de derecho público o con entidades o personas vinculadas, excepto insolvencia judicialmente declarada.

Además, para deducir el deterioro deberá concurrir uno de los siguientes supuestos: al cierre del ejercicio hayan transcurrido al menos 6 meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor esté declarado en concurso, que se le haya procesado por alzamiento de bienes o que la deuda se haya reclamado judicialmente.

Si la empresa acreedora aplica el Régimen de empresas de reducida dimensión, es posible deducir como gasto el 1 por 100 de los saldos deudores cuyo deterioro individual no se haya deducido, pero sin computar los saldos excluidos por la norma fiscal.

De existencias

Si la empresa tiene como objeto social la actividad productora de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales y dota un deterioro de sus existencias, deberá probar tal deterioro en el caso de que éste se haya producido antes del plazo de 2 años desde que se pusieron en el mercado dichas existencias. En caso contrario el gasto es fiscalmente deducible sin necesidad de probar tal deterioro.

De valores de renta fija que cotizan en un mercado secundario

El gasto contable correspondiente al deterioro de valores de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, contablemente calificados normalmente como mantenidos para negociar o mantenidos hasta su vencimiento, es fiscalmente deducible con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por la sociedad.

	Deterioro contable	Deterioro fiscal		Ajuste (+)	
		2014	2015	2014	2015
I. Material	Valor neto contable - Valor recuperable	SI	NO	NO	SI
I. Inmaterial	Valor neto contable - Valor recuperable	SI	NO	NO	SI
Renta variable que cotiza	Precio compra - Valor cotización	NO	NO	SI	SI
Renta variable que no cotiza	Precio compra - PN + plusvalía tácita	NO	NO	SI	SI
Renta fija que cotiza	Valor Neto Contable - Valor cotización	SI (*)	NO	NO	SI
Renta fija que no cotiza	Valor Neto Contable - valor actual flujos	NO	NO	SI	SI
Participaciones empresas Grupo	P. compra - P. N + plusvalías tácitas	NO	NO	SI	SI
Existencias	Valor de mercado - Precio de compra	SI (**)	SI	NO	NO
Créditos comerciales	Dudas razonables en el cobro	SI (***)	SI (***)	NO	NO

(*) Con el límite global de la cartera

(*) La provisión dotada en el caso de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales hay que probar el deterioro si se dio el gasto antes de 2 años.

(**) Es deducible si ha transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento de la obligación, el deudor esté en concurso o procesado en alzamiento de bienes o, bien, se haya reclamado judicialmente el crédito

3.11. Gastos financieros

Gastos financieros ocasionados por la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo

No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se haya destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€.

Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los del punto anterior, esto es, los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.

El gasto financiero neto no deducible podrá deducirse en los períodos impositivos concluidos en los 18 años posteriores, conjuntamente con los devengados en cada período, aplicando el límite del 30 por 100 del beneficio operativo. Si el gasto financiero neto del período es inferior al límite, la diferencia entre ambos se añade al importe del límite a efectos de la deducción de los gastos financieros netos en los períodos impositivos concluidos en los 5 años siguientes, hasta agotar esa diferencia.

No se tienen en cuenta los siguientes gastos financieros: los correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de las cuentas en participación.

No se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de las entidades holding, de manera que, aquellos ingresos financieros (cupones, intereses...) devengados procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

Esta limitación a la deducibilidad de los gastos financieros no opera cuando se extingue una entidad, pudiéndose deducir en ese ejercicio tanto los producidos en el mismo como los no deducido en períodos anteriores, excepto que la extinción se produzca en una operación amparada por el régimen especial de reestructuración o dentro de un grupo fiscal si tiene gastos financieros anteriores a su inclusión en el grupo.

3.12. Provisiones para gastos

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Retribuciones a largo plazo al personal

Incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que:

- ✓ No sean fondos internos.
- ✓ Se imputen a los trabajadores.
- ✓ Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción.
- ✓ Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

No son deducibles los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados. El gasto será deducible en el momento en que la provisión se aplique a su finalidad, es decir, cuando se liquide en efectivo o, si se satisface mediante la entrega de instrumentos de patrimonio, cuando los mismos sean entregados.

Actuaciones medioambientales

Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración paisajística, eliminación de residuos acumulados, etc.).

Serán deducibles, aunque no respondan a obligaciones ciertas, siempre que obedezcan a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria. Los gastos no deducibles fiscalmente se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

Contratos onerosos

Se dotará contablemente la provisión cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato excedan a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo. Desde el punto de vista fiscal estos gastos no son fiscalmente deducibles.

Por reestructuraciones

Solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre los no deducibles están los planes voluntarios de bajas incentivadas. El criterio administrativo es que dicha dotación a la provisión para cubrir el riesgo de una posible indemnización futura en caso de despido de un trabajador no es deducible, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

- ✓ Las derivadas de la existencia de contratos de obra o de duración temporal, a cuya finalización deba satisfacerse una indemnización determinada.
- ✓ La dotada hasta un máximo de 33 días por año trabajado establecida por sentencia judicial que ha sido recurrida en un despido por causas objetivas.

- ✓ La provisión por la indemnización correspondiente a contratos de trabajo de duración determinada a cuyo término hay que pagar una indemnización.

Devoluciones de ventas

No son deducibles los gastos incurridos por el riesgo de devolución de ventas. Será deducible cuando las devoluciones de las ventas se produzcan. No hay que confundir ésta provisión con la de gastos accesorios en devoluciones de ventas, que sí es deducible y que tiene por finalidad provisionar solamente la estimación de gastos asociados a las devoluciones, no las devoluciones en sí mismas.

Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta

Esta provisión es deducible con el límite del resultado de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:

- ✓ En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
- ✓ En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas y, en el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos.

Provisiones para impuestos

Si se ha dotado por el importe estimado de la deuda tributaria cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, no será fiscalmente deducible si se corresponde al Impuesto sobre Sociedades, ya que el gasto contable de éste tributo no es fiscalmente deducible. Cuando se dote la provisión por deudas tributarias de otros impuestos, distintos del anterior, será fiscalmente deducible.

Tipo de provisión		DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal			X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial		X (con requisitos)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio			X
Actuaciones medioambientales		X (con requisito)	
Contratos onerosos			X
Por reestructuraciones			X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales		X	
Devoluciones de ventas			X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas		X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades			X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades		X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente			X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes			X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador			X
Empresas constructoras	Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
	Provisión para indemnizaciones del personal		X
	Provisión para terminación de la obra		X
	Provisión para pérdidas por obras		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
Empresas inmobiliarias	Provisión para evicción y saneamiento	X	
	Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
	Provisión para terminación de promociones	X	
	Provisión para pérdidas en promociones		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

3.13. Bases imponibles negativas

Recordamos que solo podrá compensar las bases imponibles negativas la entidad que las generó, salvo en operaciones de fusiones o escisión total donde el derecho a la compensación se transmite a la adquirente. La sociedad es quien decide cuáles son las bases imponibles negativas a compensar sin que exista ninguna prelación, por lo que no es obligatorio compensar las generadas en períodos más antiguos.

En la declaración de 2014 pueden ser compensadas las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 1997 y siguientes, según disposición transitoria trigésima quinta de la Ley.

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 18 años a partir del primer período cuya renta sea positiva.

Acreditación de las bases imponibles negativas

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar y podemos aplicarlas en este ejercicio os recordamos que es necesario acreditar la procedencia y cuantía de las mismas, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Es obligatorio presentar la declaración, o que la Administración nos la haya reconocido en una liquidación para poder ejercer el derecho a compensar la base imponible negativa.

Limitación de bases imponibles negativas

Se limita la compensación de las bases imponibles negativas para entidades que en los 12 meses anteriores al inicio de los períodos impositivos superen 6.010.12,04€ de volumen de operaciones.

La limitación a la compensación de las bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

En el siguiente cuadro se recogen los porcentajes máximos de las bases negativas que se pueden reducir de la base imponible del ejercicio previa a dicha compensación, que varían según el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

Importe neto de la cifra de negocios en €	2014
INCEN < 20.000.000	100,00%
20.000.000 < INCEN <= 60.000.000	50,00%
INCEN > 60.000.000	25,00%

3.14. Tipos de gravamen

Para 2014 se aplican los siguientes:

	%
En general	30
Entidades de reducida dimensión	25/30
Micropymes	20/25
Entidad de nueva creación	15/20
Cooperativas fiscalmente protegidas	20
Cajas rurales, mutuas de seguros, cooperativas de crédito y mutualidades de previsión social	25
Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento	25
Entidades parcialmente exentas	25
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	10
Sociedades y fondos de inversión	1
Fondos de pensiones	0
Sociedades de hidrocarburos	35
Entidad Zona Especial Canaria (ZEC)	4
SOCIMI	0/30

3.15. Deducciones

Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

Los saldos pendientes de deducir se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, cualquiera que sea la duración del ejercicio social, siendo el plazo de 18 años cuando las cantidades no deducidas se correspondan con las deducciones por (I+D+i) y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

En la declaración de 2014 se podrán aplicar las deducciones pendientes correspondientes al ejercicio 2004 y siguientes y, en caso de tratarse de deducciones por actividades de I+D, podría haber deducciones pendientes del período impositivo 1999 y siguientes, según Disposición Transitoria Trigésimo Sexta de la Ley.

En el siguiente cuadro recogemos las deducciones empresariales vigentes para el año 2014

Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica	18%
Coproducción financiera	5%
Protección del medio ambiente	8%
Utilización de nuevas tecnologías para los empleados	1-2%
Reinversión de beneficios extraordinarios	12%
Deducción por inversión de beneficios	10-5%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000€ -variable
Creación empleo minusválidos	9.000-12.000€

Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados durante 2012-2015 se reduce el límite conjunto general que se aplica a las deducciones en la cuota del Impuesto, pasando del 35 al 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Además, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, si bien hasta ahora no se tenía en cuenta para determinar el mismo.

También se reduce en 2012-2015 el porcentaje especial cuando se aplica la deducción por I+D+i, ejercicios en los que el límite conjunto es del 50% (antes de 2012 era el 60%), cuando el importe de dicha deducción supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Hay que tener en cuenta la posibilidad de que las deducciones por I+D+i, reduciéndose su importe en un 20%, absorban la totalidad de la cuota, pudiendo solicitar incluso su abono por la Administración.

3.16. Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el importe neto de la cifra de negocios, del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€.

Aun superando el citado umbral de 10.000.000€ la norma permite prorrogar a los 3 períodos impositivos inmediatos siguientes la aplicación del régimen, siempre que la entidad hubiera cumplido los requisitos para estar en el mismo tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores.

También se puede prorrogar el régimen si el límite de cifra de negocios se supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

3.17. Presentación de la declaración del Impuesto

No tendrán que presentar la declaración los contribuyentes exentos a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto.

Respecto a las entidades que tributan en el régimen especial de entidades parcialmente exentas, aunque en general están obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- ✓ Que sus ingresos totales no superen 100.000€ anuales.
- ✓ Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000€ anuales.
- ✓ Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

4. Gestión del Impuesto

4.1. Novedades

El modelo de presentación del Impuesto no presenta novedades significativas y mantiene el formato de años anteriores. Recordamos el carácter obligatorio de la presentación por vía electrónica a través de Internet de la autoliquidación del Impuesto, modelo 200, independientemente de la forma o denominación que adopte el sujeto pasivo.

Desde el punto de vista técnico, el modelo presenta varias novedades para adaptarlo a las modificaciones normativas aprobadas con vigencia para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, que ya han sido comentadas en los apartados correspondientes.

4.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

- ✓ Modelo 200: a presentar por todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).
- ✓ Modelo 220: a presentar por los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

4.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: será obligatorio su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Modelo 220: será obligatorio su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ En las declaraciones que deban presentar ante la Administración del Estado los contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar los modelos 200 o 220 o el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. Si optan por este último modelo, deberán utilizar el documento de ingreso o devolución recogido en esta Orden.

4.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ Modelo 200. El sujeto pasivo deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguiente documentos:
 - Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
 - Los contribuyentes por IRNR: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
 - Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.
 - Los sujetos pasivos que tengan derecho a la deducción del fondo de comercio financiero deberán presentar:
 - La identificación y porcentaje de participación en la entidad participada.
 - Descripción de las actividades de la entidad participada.
 - Valor y fecha de adquisición de las participaciones y el valor del patrimonio neto contable.
 - Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.
 - El importe de la inversión realizada.
 - Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizada con cargo a dotaciones futuras a la RIC.
 - Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€ en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.
 - Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.

- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores.

4.5. Plazo y presentación

✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2015, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2015 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha de inicio, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2013.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

✓ Modelo 220

Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP¹ y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p>	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2015 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2013</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

¹ Establecimientos Permanentes

II. OBLIGACIONES CONTABLES Y FISCALES DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (II)

ASOCIACIONES – EJERCICIOS INICIADOS DURANTE 2014

1. ¿Las asociaciones están obligadas al cumplimiento de obligaciones contables?

Sí. El artículo 14 de la **Ley Orgánica 1/2002**, de 22 de marzo, reguladora del **Derecho de Asociación** establece las **obligaciones documentales y contables de las asociaciones en general**:

“ Las asociaciones han de disponer de una relación actualizada de sus asociados, **llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación. Deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación. ...** ”

2. ¿Cuáles son esas “normas específicas que les resultan de aplicación”?

2.1. *El Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, que serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.*

2.2. *Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.*

Ámbito de aplicación

total de las partidas del activo	≤ 2.850.000 €
importe neto de su volumen anual de ingresos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil	≤ 5.700.000 €
número medio de trabajadores	≤ 50

Crterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos.

Ámbito de aplicación

total de las partidas del activo	≤ 150.000 €
importe neto de su volumen anual de ingresos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil	≤ 150.000 €
número medio de trabajadores	≤ 5

3. ¿Las asociaciones deben legalizar sus libros contables, auditar y depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil?

3.1. La obligatoriedad de llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio, determina la obligación de legalizar los libros en el Registro Mercantil.

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

Artículo 133. Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria.

1. Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, **los sujetos pasivos a que se refiere el título VII, capítulo XV²**, de esta ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas....

Así, en se desprende de lo dispuesto en la Instrucción de 26 de junio de 1996, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización y depósito de cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil, que a efectos de unificar criterios y dada la heterogeneidad de las nuevas entidades obligadas a la legalización de libros y depósito de cuentas (**fundaciones, asociaciones, cooperativas, etc.**) y la necesaria uniformidad del régimen aplicable impuesta en virtud del ejercicio de una competencia estatal exclusiva (149.1.8.^a de la Constitución), que es perfectamente compatible con la variedad de regímenes jurídicos que en orden a la constitución, organización o funcionamiento puedan ser aplicables a dichas entidades, en virtud de normativas autonómicas y con cualesquiera otras obligaciones de información, control o publicidad contable que la misma les imponga,

Esta Dirección General, en uso de las facultades que le confieren los artículos 1.2 y 80 del Reglamento del Registro Mercantil, y 442.4.^o del Reglamento Hipotecario, ha acordado dictar las siguientes normas:

“Primera.-Serán objeto de legalización, siguiendo el procedimiento establecido en el capítulo primero del título III del Reglamento del Registro Mercantil, los libros de aquellas entidades que sin tener la condición legal de empresarios están obligadas a ello en virtud de alguna norma expresa.

Será competente para ello el Registrador Mercantil correspondiente al domicilio de la entidad o sucursal de que se trate, y de no tenerlo en territorio español, el del domicilio fiscal de su representante. ...”

Y recientemente, la Instrucción Vigésimosexta de **la Instrucción de 12 de febrero de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros de los empresarios en aplicación del artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, al disponer que**

“Las anteriores reglas serán también de aplicación para la legalización de libros de uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, asociaciones de cualquier clase, fundaciones u otras personas físicas y jurídicas obligadas a llevar una contabilidad ajustada a las prescripciones del Código de Comercio.”

3.2. En relación con la obligación de **auditar y depositar las cuentas anuales**, el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública establece, **únicamente para las entidades declaradas de utilidad pública, el procedimiento de rendición de cuentas:**

[²] Régimen de entidades parcialmente exentas

- ➔ La documentación se deberá presentar en el **plazo de los seis meses** siguientes a la finalización del ejercicio económico correspondiente.
- ➔ Se acompañará una certificación del acuerdo de la asamblea general de socios que contenga la aprobación de las cuentas anuales y el nombramiento, en su caso, de auditores, expedida por las personas o cargos de la entidad con facultades para certificar acuerdos.
- ➔ Se formularán conforme a lo que determinen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, sin perjuicio de las particularidades que puedan establecer las disposiciones fiscales para este tipo de entidades.
- ➔ **Las entidades declaradas de utilidad pública obligadas a formular cuentas anuales en modelo normal deberán someter a auditoría sus cuentas anuales y acompañarán a ellas un ejemplar del informe de los auditores, firmado por éstos.**
- ➔ **Será competente para verificar el cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas el organismo público encargado del registro de asociaciones donde se encuentre inscrita la entidad declarada de utilidad pública.**
- ➔ Recibida toda la documentación relativa a la rendición de cuentas, y comprobada su adecuación a la normativa vigente, **el organismo público encargado del registro de asociaciones acordará su depósito**, a efectos de constancia y publicidad, lo notificará a la entidad interesada y lo comunicará a la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior **y al Ministerio de Hacienda.**

4. ¿Cuánto tiempo deben conservar la documentación contable?

Al menos, 10 años. El artículo 42 del Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, establece **obligaciones específicas para las fundaciones y asociaciones**, entre otras:

“... **Las fundaciones y asociaciones identificarán y comprobarán la identidad de todas las personas que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros.** ...

... **Conservar durante un plazo de diez años los documentos o registros que acrediten la aplicación de los fondos en los diferentes proyectos.** ... ”

5. ¿Las asociaciones son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades?

Sí. Según se trate de asociaciones declaradas de utilidad pública o no, su régimen de tributación será distinto:

5.1. Las asociaciones declaradas de utilidad pública, pueden acogerse al Régimen de exención de la Ley 49/2002:

Están exentas (art 6)

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas (art. 7) siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1. **Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social** que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

i) Acción social comunitaria y familiar.

j) Asistencia a ex reclusos.

k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

m) Cooperación para el desarrollo.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3. Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4. Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6. Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7. Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
8. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
9. Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
10. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.
11. Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12. Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores.

Tipo de gravamen:

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%. (art 10 L 49/2002)

5.2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública que no opten por la aplicación del Régimen de exención de la Ley 49/2002, y las asociaciones NO declaradas de utilidad pública, estarán parcialmente exentos términos previstos en el capítulo XV del título VII del TRLIS (**letra a) del apartado 3 del art. 9 TRLIS**)

Estarán exentas: (art. 121 TRLIS)

- a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
- b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

No estarán exentos a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las expresamente declaradas exentas.

126086-ASOCIACIÓN PADRES DE ALUMNOS

En cuanto a las cuotas cobradas a los asociados constituyen contraprestación de las actividades realizadas por la asociación, tales como venta de libros, transporte escolar, etc, lo que constituyen rendimientos derivados de una explotación económica, al suponer la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios aún cuando sea a sus propios asociados, no siendo aplicable a las mismas la exención del artículo 121 del TRLIS.

128812-RIFAS Y LOTERÍAS

Las rentas obtenidas por la asociación, estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no derivan del ejercicio de una explotación económica. A este respecto, las cuotas satisfechas por los asociados, generalmente constituirán rentas exentas en la medida en que cumplan esta condición. No obstante, parece que la asociación va a realizar actividades que suponen la existencia de una explotación económica, en los términos definidos en el artículo 121 del TRLIS, tales como la organización de ferias, venta de lotería, venta de refrescos, etc . Las rentas obtenidas por la realización de estas actividades estarán sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizan con no asociados como con los asociados.

131136-ORGANIZACIÓN DE EVENTOS CULTURALES GRATUITOS

La actividad de organización de eventos culturales, aun cuando se realice con carácter gratuito, implica la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en el mercado mediante la prestación de determinados servicios, de tal forma que tendrá la consideración de explotación económica, por lo que las rentas derivadas de dicha actividad estarán sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades.

Los ingresos obtenidos por la asociación en el marco del patrocinio cultural dirigido a sufragar los gastos que genera la actividad mencionada, con independencia de que se trate del patrocinio de entidades privadas o de subvenciones concedidas por instituciones públicas, deberán formar parte de la base imponible de la asociación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 122 del TRLIS.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (art. 122 TRLIS)

a) Los establecidos en el artículo 14 del TRLIS.

b) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

131901-CONCESIÓN DE BECAS Y PREMIOS

Si los gastos referidos se realizan en cumplimiento de su objeto social y se derivan de actividades distintas a las actividades económicas que pudiera llevar a cabo y que estarían sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades, dichos gastos **no tienen la consideración de fiscalmente deducibles** de estas últimas actividades económicas al responder a gastos imputables exclusivamente a rentas exentas, según lo establecido en el citado artículo 122.2 del TRLIS.

Tipo de gravamen:

Las rentas no exentas, obtenidas por las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del régimen especial de entidades parcialmente exentas, tributarán al tipo del 25%.

6. ¿Todas asociaciones deben presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades?

Las asociaciones declaradas de utilidad pública que apliquen el régimen especial de la Ley 49/2002, estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas (art 13 L 49/2002)

Las asociaciones parcialmente exentas estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, no tendrán obligación de presentar declaración (art 136.1 TRLIS) cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

III. MODELO DE ESTATUTOS-TIPO DE LAS SL

El pasado día 13 de junio se publicó en el BOE el **Real Decreto 421/2015, de 29 de mayo, por el que se regulan los modelos de estatutos-tipo y de escritura pública estandarizados de las sociedades de responsabilidad limitada, se aprueba modelo de estatutos-tipo, se regula la Agenda Electrónica Notarial y la Bolsa de denominaciones sociales con reserva.**

En el presente Real Decreto se regulan los aspectos esenciales para la constitución telemática de las sociedades de responsabilidad limitada, **desarrollando las estipulaciones de la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, Ley 14/2013, de 27 de septiembre,** que preveían la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, con escritura pública y estatutos tipo, mediante el llamado Documento Único Electrónico (DUE) y a través de un sistema de tramitación telemática del centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE), estableciendo plazos reducidos para el otorgamiento de la escritura pública (autorización de la escritura en un máximo de doce horas hábiles) y para la calificación e inscripción en el Registro Mercantil (en seis horas hábiles).

Bajo esta línea, en el referido RD, se establece:

- El **modelo estandarizado de estatutos-tipo** previsto legalmente (artículo 15 de la Ley 14/2013). En principio, se aprueba un modelo de estatutos sencillo, sin perjuicio de la posible aprobación futura de otro u otros modelos de mayor complejidad.
- La identificación del **objeto social** en los estatutos-tipo mediante la selección de alguna o algunas de las actividades económicas y de sus códigos previamente establecidos por Orden del Ministerio de Justicia.

Entre las actividades que conformen el objeto social, se señalará una, a efectos de ser considerada como actividad principal. En este caso se especificará con el código CNAE a cuatro dígitos.

- La regulación de las especificaciones y condiciones del **modelo de escritura pública de constitución en formato estandarizado con campos codificados** que permita, tanto a Notarios como a Registradores Mercantiles, cumplir con los reducidos plazos anteriormente indicados. Se pospone la aprobación del **modelo concreto de escritura** a una futura Orden del Ministro de Justicia
- **La posibilidad de constituir telemáticamente la sociedad limitada bajo el modelo estandarizado de escritura pública,** pero, en este supuesto, careciendo de estatutos-tipo. La inscripción inicial será provisional.

Por último, indicar que el presente Real Decreto entrará en vigor **a los tres meses** de su publicación en el BOE.

IV. CALENDARIO FISCAL JULIO

Julio 2015						
L	M	X	J	V	S	D
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

Hasta el 1 de junio

DECLARACIÓN ANUAL DE CUENTAS FINANCIERAS DE DETERMINADAS PERSONAS ESTADOUNIDENSES

- Año 2014: 290

Hasta el 20 de julio

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Junio 2015. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230
- Segundo trimestre 2015: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136

Pagos fraccionados Renta

- Segundo trimestre 2015:
 - Estimación directa: 130
 - Estimación objetiva: 131

IVA

- Junio 2015. Autoliquidación: 303
- Junio 2015. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Junio 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones: 340
- Junio 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349

- Junio 2015. Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Junio 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Segundo trimestre 2015. Autoliquidación: 303
- Segundo trimestre 2015. Declaración-liquidación no periódica: 309
- Segundo trimestre 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Segundo trimestre 2015. Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos en el IVA. Autoliquidación: 368
- Segundo trimestre 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Solicitud de devolución Recargo de Equivalencia y sujetos pasivos ocasionales: 308
- Reintegro de compensaciones en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: 341

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Junio 2015: 430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Abril 2015. Grandes empresas: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- Abril 2015. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Junio 2015. Grandes empresas: 560
- Junio 2015: 548, 566, 581
- Junio 2015: 570, 580
- Segundo trimestre 2015: 521, 522, 547
- Segundo trimestre 2015. Actividades V1, V2, V7, F1, F2: 553
- Segundo trimestre 2015. Excepto grandes empresas: 560
- Segundo trimestre 2015: 582, 595
- Segundo trimestre 2015. Solicitudes de devolución: 506, 507, 508, 524, 572

Los destinatarios registrados, incluso ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados, utilizarán como declaración de operaciones el modelo 510.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- Segundo trimestre 2015. Pago fraccionado: 584, 585

Hasta el 27 de julio

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL)

Declaración anual 2014. Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural: 200, 220

Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.

Hasta el 31 de julio

NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

- Segundo trimestre 2015. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito: 195

IMPUESTO SOBRE DEPÓSITOS EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

- Autoliquidación 2014: 411
- Pago a cuenta. Autoliquidación 2015: 410

V. CALENDARIO FISCAL AGOSTO

Agosto 2015						
L	M	X	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

Hasta el 20 de agosto

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Julio 2015. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

IVA

- Julio 2015. Autoliquidación: 303
- Julio 2015. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Julio 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro IVA e IGIC y otras operaciones: 340
- Julio 2015. Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Julio 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Mayo 2015. Grandes empresas: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- Mayo 2015. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Julio 2015. Grandes empresas: 560
- Julio 2015: 548, 566, 581
- Julio 2015: 570, 580
- Segundo trimestre 2015. Excepto grandes empresas: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- Segundo trimestre 2015. Excepto grandes empresas: 561, 562, 563

Los destinatarios registrados, incluso ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados, utilizarán como declaración de operaciones el modelo 510.

Durante todo el mes de agosto

Se podrán presentar los modelos 349 del IVA y 430 del Impuesto sobre las Primas de Seguros, cuyo plazo concluye el 21 de septiembre.

SÉNEOR ABOGADOS Y ECONOMISTAS es una marca registrada por la sociedad de responsabilidad limitada con la misma denominación, que no tiene actividad directa ante clientes, siendo los despachos socios de la misma los únicos responsables por los servicios que presten a sus clientes (con plena indemnidad para Séneor y para los restantes despachos).

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.