

NOU ESCENARI FISCAL DE LES ENTITATS SENSE ÀNIM DE LUCRE

**IMPACTE DE LA NOVA NORMATIVA
EN LA GESTIÓ DE LES ENTITATS NO LUCRATIVES**



**Diputació
Barcelona**

INDEX

1.- INTRODUCCIÓ	1
2.- NOU MARC NORMATIU DE LA FISCALITAT DE LES ENTITATS NO LUCRATIVES	3
2.1.- ANTECEDENTS	3
2.2.- LA LLEI 49/2002, DE 23 DE DESEMBRE, DE RÈGIM FISCAL DE LES ENTITATS SENSE FINALITATS LUCRATIVES I DELS INCENTIVUS FISCALS AL MECENATGE.....	6
2.3.- LLEI 27/2014, DE 27 DE NOVEMBRE, DE L'IMPOST DE SOCIETATS.....	7
3.- CONSEQÜÈNCIES DE LA REFORMA DE L'IMPOST DE SOCIETATS.....	8
3.1.- QUÈ ÉS L'IMPOST DE SOCIETATS?	8
3.2.- ESTÀ LA MEVA ENTITAT OBLIGADA A PRESENTAR DECLARACIÓ DE L'IMPOST DE SOCIETATS?	8
3.3.- PERÒ... SI LA MEVA ENTITAT NO TÉ ÀNIM DE LUCRE! PERQUÈ HA DE PRESENTAR LA DECLARACIÓ DE L'IMPOST I FINS I TOT ARRIBAR A PAGAR?	9
3.4.- QUINES SÓN LES RENDES EXEMPTES?	10
3.4.- QUINES SÓN LES ACTIVITATS EXEMPTES?	11
3.5.- QUINES SÓN LES RENDES O ACTIVITATS NO EXEMPTES?	14
3.6.- COM HEM DE CONSIDERAR LES DESPESES RELACIONADES AMB CADA ACTIVITAT?	15
3.7.- QUÈ NECESSITA L'ENTITAT PER PRESENTAR LA DECLARACIÓ DE L'IMPOST?	16
3.8.- COM AFECTA AQUEST NOU ESCENARI A L'IVA?	16
3.9.- I QUÈ PASSA AMB L'IRPF?	18
3.10.- I QUÈ ÉS AIXÒ DEL MODEL 347?.....	18
4.- PERSPECTIVES D'EVOLUCIÓ.....	20

1.- INTRODUCCIÓ

L'1 de Gener de 2015 va entrar en vigor la Reforma Fiscal amb importants repercussions per a les entitats sense finalitat lucrativa.

La modificació més substantiva és l'aprovació de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de Societats, que amb la modificació de l'article 124.3 obliga les entitats no lucratives a presentar liquidació anual de l'Impost de Societats per la totalitat de la seva activitat.

Fins ara la majoria d'entitats no lucratives es podien acollir als supòsits de no obligació de presentació de la declaració, però a partir d'ara, un cop eliminats els supòsits de no obligació, TOTES les entitats estaran obligades a presentar l'Impost de Societats, sigui quin sigui el seu volum d'ingressos (encara que fruit de la declaració no hagin de tributar o fins i tot si estan inactives).

La no presentació de l'impost representarà una infracció de gestió tributària amb importants conseqüències, per exemple, en la impossibilitat futura d'accedir a convocatòries públiques de subvenció.

La obligatorietat de presentació de l'Impost de Societats representa importants obligacions en el funcionament, gestió i administració de les entitats que cal tenir en compte i que són l'objecte principal d'aquest informe.

Malgrat l'impost de Societats no s'haurà de presentar fins al Juliol del 2016, les entitats hauran de portar des de l'1 de Gener de 2015 una comptabilitat financera de partida doble que diferenciï els ingressos exemptes i els ingressos no exemptes, així com les despeses deduïbles i les no deduïbles.

D'aquestes obligacions comptables es deriven altres obligacions relacionades amb l'IVA, l'IRPF, de les que fem un breu esment, insuficient per la seva complexitat però que com a mínim permet situar el lector respecte al nou escenari.

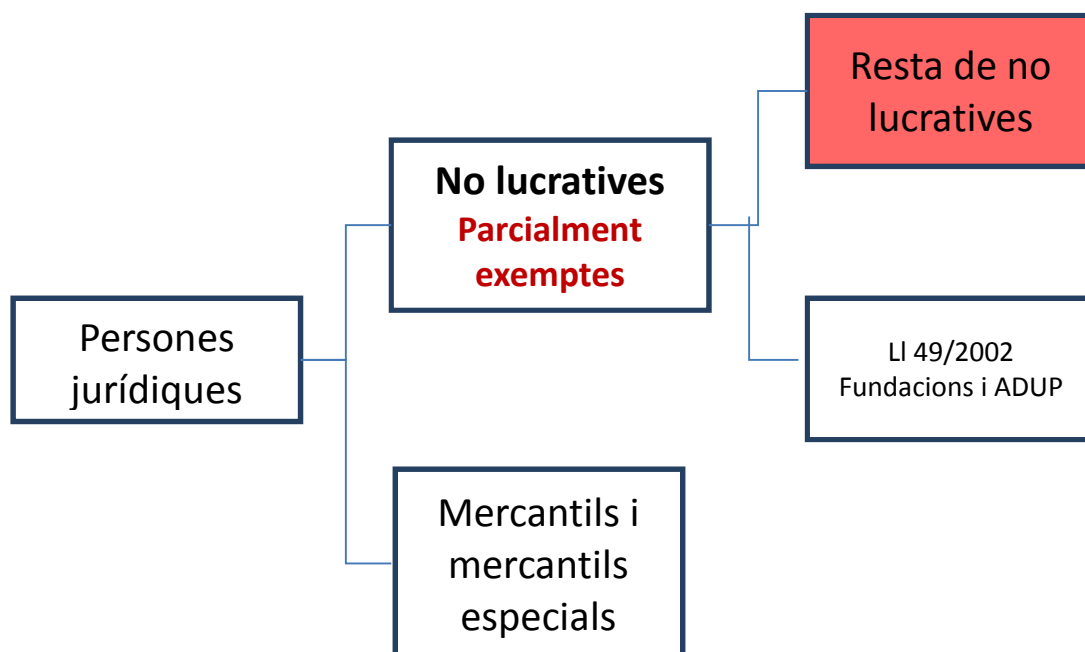
A aquesta important modificació normativa cal afegir les afectacions que altres normatives comporten per a les entitats no lucratives, com ara la reforma de la Llei de l'IRPF, la Llei de Transparència i altres.

És molt important remarcar la obligatorietat de presentació del model 347 abans del 28 de Febrer del 2015. Es tracta d'una declaració informativa de les operacions amb tercers de més de 3.005,60€ i de les subvencions públiques rebudes, amb certes especificitats (veure pàg. 17).

2.- NOU MARC NORMATIU DE LA FISCALITAT DE LES ENTITATS NO LUCRATIVES

No és l'objecte d'aquest informe fer un repàs exhaustiu de la normativa fiscal que afecta les entitats no lucratives¹, sinó fer un resum pràctic de les novetats més rellevants que afecten les entitats no lucratives i més concretament les parcialment exemptes NO acollides a la Llei 49/2002, que són la immensa majoria de les entitats presents als municipis de la demarcació de Barcelona.

2.1.- Antecedents



¹ Al respecte es poden consultar treballs recents perfectament documentats, entre els què destaquem el quadern ÚTIL PRÀCTIC 23 editat pel Centre de Serveis a les Associacions de Torre Jussana amb el títol "Les obligacions fiscals de les entitats no lucratives", elaborat per Alícia Artiaga i que pot ser consultat a l'adreça http://tjussana.cat/pdf/Utils_Practics/UP23.pdf

Les entitats sense ànim de lucre, en tant que persones jurídiques, sempre han sigut subjectes fiscals a les que les aplica el règim de **parcialment exemptes** pel que fa a l'Impost de Societat.

Aquesta exempció parcial vol dir que estaven exemptes de tributar per l'Impost de Societats de forma parcial. Tributaven per les seves rendes no exemptes, i no havien de tributar per aquelles rendes que es consideraven exemptes i que s'identificaven (de forma simplificada) amb les no lucratives.

Val a dir que això era independent del fet que, com veurem a continuació, no estiguessin obligades a presentar declaració anual de l'Impost de Societats.

Que no haguessin de presentar declaració anual de l'Impost de Societat feia que, a efectes pràctics, per a la gran majoria d'entitats no lucratives totes les rendes fossin considerades com a exemptes.

Els requisits per a no haver de presentar declaració anual de l'Impost de Societats quedaven recollits a l'apartat 3 de l'article 136 del Reial Decret Legislatiu 4/2004 (Text Refós de la Llei de l'Impost de Societats), on es deia que:

3. Els subjectes passius als què es refereix el capítol XV del títol VII d'aquesta llei estaran obligats a declarar la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

No obstant, els esmentats subjectes passius no tindran la obligació de presentar declaració quan compleixin els següents requisits:

- a) Que els seus ingressos totals no superin 100.000 euros anuals.***
- b) Que els ingressos corresponents a rendes no exemptes sotmeses a retenció no superin 2.000 euros anuals.***
- c) Que totes les rendes no exemptes que obtinguin estiguin sotmeses a retenció.***

La no obligació de presentació de declaració de l'Impost de Societats per a la immensa majoria de les entitats no lucratives tenia tota una sèrie d'implicacions des del punt de vista del dret civil català, i feia entrar les entitats no lucratives en un **règim simplificat de tinença de llibres de comptabilitat**.

Fins ara, les obligacions comptables de les entitats no lucratives eren bastant senzilles i quedaven recollides a l'Article 313-2 de la Llei 4/2008, de 24 d'abril, del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques:

Article 313-2

Llibres de comptabilitat

1. Les persones jurídiques han de portar un llibre diari i un llibre d'inventaris i comptes anuals, llevat de les entitats que no estan obligades a presentar la declaració de l'impost de societats, les quals tampoc no estan obligades a portar el llibre diari ni el d'inventaris i comptes anuals, però han de portar almenys un llibre de caixa en què es detallin els ingressos i les despeses.

2. En el llibre diari s'han de consignar dia a dia les operacions relatives a l'activitat de l'entitat. Tanmateix, s'hi poden fer anotacions conjuntes dels totals de les operacions per períodes no superiors a un mes si aquestes es detallen en altres llibres o registres concordants.

3. El llibre d'inventaris i comptes anuals s'ha d'obrir amb l'inventari inicial, i s'hi han de transcriure anualment l'inventari de tancament de l'exercici i els comptes anuals.

Al respecte, la Llei 7/1997 de 18 de juny, d'associacions, era menys precisa, i senzillament estipulava la obligació de mantenir actualitzats els llibres de comptabilitat adequats a les activitats que fessin i tenir-los a disposició dels seus socis.

Aquest sistema normatiu havia anat configurant, al llarg dels anys, un determinat funcionament del teixit associatiu caracteritzat pel pragmatisme en el control de ingressos i despeses, l'autogestió i el rendiment de comptes intern de l'entitat o aquell derivat de la concurrència a convocatòries públiques de subvencions.

2.2.- La Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

Aquesta llei ve desenvolupada reglamentàriament pel Reial Decret 1270/2003, de 10 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats no lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

Aquesta normativa estableix un règim supletori al general per a determinades entitats no lucratives.

El nombre d'entitats que es poden acollir a la llei és limitat, ja que només s'habilita aquesta possibilitat a les entitats que treballen pel que s'anomena l'interès general o bé comú, i a més el tenen reconegut, i que es concreten al seu article 2:

Article 2. Entitats sense finalitats lucratives.

Es consideren entitats sense finalitats lucratives als efectes d'aquesta llei (...)

- *Les fundacions*
- *Les associacions declarades d'utilitat pública²*
- *Les organitzacions no governamentals de desenvolupament a què es refereix la Llei 23/1998 de 7 de juliol de Cooperació Internacional al Desenvolupament sempre i quan tinguin alguna de les formes jurídiques esmentades amb anterioritat.*

Les entitats a les què afectava aquesta llei ja estaven obligades a presentar els seus llibres comptables d'acord amb el Pla de Comptabilitat de les entitats sense ànim de lucre³ i a la presentació anual de la declaració de l'Impost de Societats.

Per a aquestes entitats, doncs, no representa cap novetat l'aprovació de la Llei 27/2014 de l'Impost de Societats.

² Les entitats declarades d'utilitat pública poden ser consultades a la web del departament de Justícia de la Generalitat de Catalunya

http://justicia.gencat.cat/ca/ambits/dret_i_entitats_juridiques/associacions/associacions_utilitat_publica/

³ <http://www.boe.es/boe/dias/2013/04/10/pdfs/BOE-A-2013-3781.pdf>

Per a la gran majoria que representa la resta d'entitats, el canvi normatiu aprovat representa una novetat amb importants repercussions en el seu funcionament administratiu, de gestió, de rendiment de comptes, etc.

2.3.- Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de Societats

A finals de novembre, es va aprovar la Llei 27/2014 de 27 de novembre de l'Impost de Societats que afecta les entitats no lucratives des de l'1 de gener de 2015.

La principal novetat és que **s'eliminen els supòsits recollits a l'apartat 3 de l'article 136 del Reial Decret Legislatiu 4/2004 (Text Refós de la Llei de l'Impost de Societats), que eximien algunes entitats d'haver de presentar l'impost.**

A partir d'ara, **qualsevol entitat (encara que no realitzi cap activitat econòmica o estigui inactiva i amb independència del seu volum d'ingressos) estarà obligada a presentar l'Impost de Societats.**

La llei afecta els exercicis iniciats a partir de gener de 2015.

Això vol dir que, malgrat que l'impost no s'haurà de presentar fins 2016, les entitats hauran de portar una **comptabilitat de partida doble des de 2015 a fi de poder identificar adequadament els ingressos i despeses corresponents a rendes exemptes i no exemptes.**

És molt important tenir clar que el simple fet d'haver de realitzar la corresponent declaració no significa automàticament que s'hagi de pagar cap quantitat en concepte de l'impost. Cal diferenciar entre la obligació de presentació de la declaració i que d'aquella presentació se'n desprengui la obligació d'autoliquidar.

Per tant, obligació de declarar sí, obligació de pagament, només quan les activitats considerades econòmiques desprenguin un resultat positiu.

3.- CONSEQÜÈNCIES DE LA REFORMA DE L'IMPOST DE SOCIETATS

En aquest apartat, en format de preguntes-respostes, es fa un resum el més senzill possible de les obligacions que tindran les entitats a partir de l'aprovació de la Llei 27/2014 de l'Impost de Societats.

Es reproduïxen les preguntes típiques que pot fer o fer-se qualsevol associació, mirant de respondre de la forma més sintètica i entenedora possible per tal que els referents tècnics dels ens locals tinguin la informació necessària.

3.1.- Què és l'Impost de Societats?

El què per a les persones físiques és l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF), per a les persones jurídiques és l'Impost de Societats (IS).

De manera molt simplificada, significa que caldrà tributar (pagar impostos) sobre la diferència entre els ingressos i les despeses sempre que aquesta diferència sigui positiva (quan hi hagi beneficis).

Sobre els beneficis calculats s'aplica un 25% (tipus de gravamen) que caldrà ingressar a la Hisenda Pública.

3.2.- Està la meva entitat obligada a presentar declaració de l'Impost de Societats?

Sí. **Totes** les entitats amb NIF començat per la lletra G hauran de presentar declaració anual de l'Impost de Societats⁴.

⁴ La reforma de l'Impost de Societats també afecta les Comunitats de Propietaris i a altres entitats que no són objecte d'aquest informe.

La obligatorietat comença l'1 de Gener de 2015, i això vol dir que entre els dies 1 i 25 de Juliol de l'any 2016 caldrà presentar declaració sobre els resultats comptables corresponents al període que va de l'1 de Gener al 31 de Desembre de 2015.

Per a les entitats ja creades no caldrà fer cap notificació ni gestió. Senzillament queden obligades i el compliment de la obligació es realitza amb la presentació de la declaració (model 200) en les dates esmentades.

Les associacions de nova creació (a partir de l'1 de Gener de 2015) hauran de marcar la casella corresponent en el model de declaració censal que es refereix a la obligatorietat de presentar l'Impost de Societats.

3.3.- Però... si la meva entitat no té ànim de lucre! Perquè ha de presentar la declaració de l'impost i fins i tot arribar a pagar?

Que una entitat no té ànim de lucre vol dir que els beneficis que pugui obtenir en cap cas poden ser distribuïts entre els seus socis o altres persones relacionades amb l'entitat, sinó que tots els beneficis que pugui obtenir han de ser reinvertits en el patrimoni o les finalitats estatutàries de la pròpia entitat.

No obstant, l'entitat pot tenir, perfectament, activitat econòmica.

En tant que persona jurídica pot contraure obligacions amb tercers: pot contractar personal, pot tenir deutes (hipoteques, préstecs, etc), pot adquirir patrimoni (vehicles, béns immobles, maquinària...), pot signar contractes amb empreses per als seus subministraments (telefonía, assegurances, empreses de càtering o distribució de begudes, viatges, grups musicals, etc.), i també pot ser contractada per empreses o particulars per a la prestació de serveis (per exemple una coral que és contractada per fer un concert en un casament, o qualsevol altre exemple en el què l'entitat pot percebre uns ingressos per la prestació d'un servei).

L'administració reconeix a les entitats sense ànim de lucre l'exempció de tributar quan realitzen determinades activitats que són considerades beneficioses per al conjunt de la societat o per a col·lectius especialment desfavorits o per a finalitats d'especial protecció o interès públic, però en canvi, pel que fa a les activitats que no tenen

aquesta consideració, les entitats són considerades com qualsevol altra persona jurídica i hauran de tributar pels beneficis que obtinguin.

3.4.- Quines són les rendes exemptes?

Per a conèixer millor quines són les rendes exemptes caldrà que ens referim a l'article 6 de la Llei 49/2002.

Article 6 Rendes exemptes

Estan exemptes de l'Impost de societats les següents rendes obtingudes per entitats sense finalitats lucratives:

1r. Les derivades dels següents ingressos:

- a) **Els donatius i donacions rebuts per col·laborar en les finalitats de l'entitat**, incloses les aportacions o donacions en concepte de dotació patrimonial, en el moment de la seva constitució o en un moment posterior, i les ajudes econòmiques rebudes en virtut dels convenis de col·laboració empresarial regulats en l'article 25 d'aquesta Llei i en virtut dels contractes de patrocini publicitari al fet que es refereix la Llei 34/1998, d'11 de novembre, General de Publicitat.*
- b) **Les quotes satisfetes pels associats, col·laboradors o benefactors**, sempre que no es corresponguin amb el dret a percebre una prestació derivada d'una explotació econòmica no exempta.*
- c) **Les subvencions**, excepte les destinades a finançar la realització d'explotacions econòmiques no exemptes.*

*2n. Les procedents del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat, com són els dividendes i participacions en beneficis de societats, **interessos, cànon i lloguers**.*

3r. Les derivades d'adquisicions o de transmissions, per qualsevol títol, de béns o drets, incloses les obtingudes en ocasió de la dissolució i liquidació de l'entitat.

4t. Les obtingudes en l'exercici de les explotacions econòmiques exemptes al fet que es refereix l'article següent.

5è. Les que, d'acord amb la normativa tributària, hagin de ser atribuïdes o imputades a les entitats sense finalitats lucratives i que procedeixin de rendes exemptes incloses en algun dels apartats anteriors d'aquest article.

3.4.- Quines són les activitats exemptes?

Primer de tot caldrà definir què es considera una activitat econòmica, i a partir d'aquí veurem que n'hi ha que es consideren exemptes i altres que es consideren no exemptes.

L'impost de Societats, en el seu article 5 determina què es considera una activitat o explotació econòmica:

Article 5. Concepte d'activitat econòmica i entitat patrimonial.

1. S'entendrà per activitat econòmica l'ordenació per compte propi dels mitjans de producció i de recursos humans o d'un de tots dos amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

D'acord amb aquesta definició **la pràctica totalitat de les activitats que realitzen les entitats i que els serveixen per generar algun tipus d'ingrés per al seu auto-finançament són considerades activitat econòmica.**

Dit això, cal tenir en compte que hi ha una sèrie d'activitats o explotacions econòmiques que es consideren **exemptes**. Queden recollides a l'article 7 de la Llei 49/2002:

Article 7 Explotacions econòmiques exemptes

Estan exemptes de l'Impost de societats les rendes obtingudes per entitats sense finalitats lucratives que procedeixin de les següents explotacions econòmiques, sempre que siguin desenvolupades en compliment del seu objecte o finalitat específica:

1r. Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de promoció i gestió de l'acció social, així com els de assistència social i inclusió social que s'indiquen a continuació, incloent les activitats auxiliars o complementàries d'aquells, com són els serveis accessoris d'alimentació, allotjament o transport:

- a) *Protecció de la infància i de la joventut.*
- b) *Assistència a la tercera edat.*
- c) *Assistència a persones en risc d'exclusió o dificultat social o víctimes de maltractaments.*
- d) *Assistència a persones amb discapacitat, inclosa la formació ocupacional, la inserció laboral i l'explotació de granges, tallers i centres especials en els quals desenvolupin el seu treball.*
- e) *Assistència a minories ètniques.*
- f) *Assistència a refugiats i asilats.*
- g) *Assistència a emigrants, immigrants i transeünts.*
- h) *Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.*
- i) *Acció social comunitària i familiar.*
- j) *Assistència a ex reclusos.*
- k) *Reinserció social i prevenció de la delinqüència.*
- l) *Assistència a alcohòlics i toxicòmans.*
- m) *Cooperació per al desenvolupament.*
- n) *Inclusió social de les persones al fet que es refereixen els paràgrafs anteriors.*

2n. *Les explotacions econòmiques de prestació de **serveis d'hospitalització o assistència sanitària, incloent les activitats auxiliars o complementàries dels mateixos**, com són el lliurament de medicaments o els serveis accessoris d'alimentació, allotjament i transport.*

3r. *Les explotacions econòmiques d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.*

4t. *Les explotacions econòmiques dels béns declarats d'interès cultural conforme a la normativa del Patrimoni Històric de l'Estat i de les Comunitats Autònomes, així com de museus, biblioteques, arxius i centres de documentació, sempre que es compleixin les exigències establertes en aquesta normativa, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública d'aquests béns.*

5è. *Les explotacions econòmiques consistents en l'organització de representacions musicals, coreogràfiques, teatrals, cinematogràfiques o de circ .*

6è. Les explotacions econòmiques de parcs i altres espais naturals protegits de característiques similars.

7è. Les explotacions econòmiques d'ensenyament i de formació professional, en tots els nivells i graus del sistema educatiu, així com les d'educació infantil fins als tres anys, inclosa la guarda i custòdia de nens fins a aquesta edat, les d'educació especial, les d'educació compensatòria i les d'educació permanent i d'adults, quan estiguin exemptes de l'Impost sobre el Valor Afegit, així com les explotacions econòmiques d'alimentació, allotjament o transport realitzades per centres docents i col·legis majors pertanyents a entitats sense finalitats lucratives.

8è. Les explotacions econòmiques consistents en l'organització d'exposicions, conferències, col·loquis, cursos o seminaris.

9è. Les explotacions econòmiques d'elaboració, edició, publicació i venda de llibres, revistes, fullets, material audiovisual i material multimèdia.

10è. Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de caràcter esportiu a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, sempre que tals serveis estiguin directament relacionats amb aquestes pràctiques i amb excepció dels serveis relacionats amb espectacles esportius i dels prestats a esportistes professionals.

11è. Les explotacions econòmiques que tinguin un caràcter merament auxiliar o complementari de les explotacions econòmiques exemptes o de les activitats encaminades a complir les finalitats estatutàries o l'objecte de l'entitat sense finalitats lucratives.

No es considerarà que les explotacions econòmiques tenen un caràcter merament auxiliar o complementari quan l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al conjunt d'elles excedeixi del 20 per 100 dels ingressos totals de l'entitat.

12è. Les explotacions econòmiques d'escassa rellevància. Es consideren com a tals aquelles l'import net de les quals de la xifra de negocis de l'exercici no superi en conjunt 20.000 euros.

Recomanem llegir amb molta atenció aquest llistat d'activitats exemptes, ja que és molt possible que alguna o algunes de les activitats estatutàries de molts de les entitats resultin exemptes.

En tot cas, fora convenient que aquestes apareguessin el més explícitament possible als Estatuts de l'Entitat.

3.5.- Quines són les rendes o activitats no exemptes?

Les procedents de la venda de productes o serveis, com ara loteries, rifes, sorteigs, venda de roses, flors, llibres (no fets per l'entitat), i qualsevol altra que comporti un intercanvi econòmic no relacionat directament amb les finalitats no lucratives de l'entitat.

Igualment, les "-ades" (botifarrades, calçotades, carxofades, sardinades...). Els ingressos procedents d'aquestes activitats seran considerats com a no exemptes.

També es considerarà activitat no exempta la organització de viatges (autocars, trens, hotels, etc.).

No cal dir que l'activitat de bar, cantina, etc. encara que sigui un servei ofert només als socis, es considera activitat no exempta. Igualment les paradetes i en fires, festes, etc.

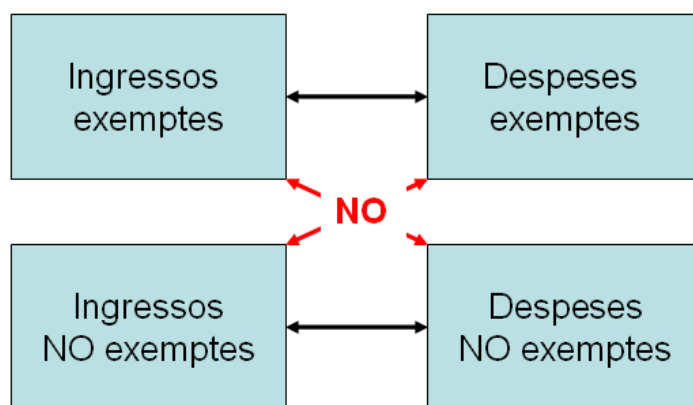
De la mateixa manera, patrocinis de publicitat i altres ingressos de tercers que comportin la contraprestació d'un servei o benefici.

La complexitat és important a l'hora de determinar quines són les rendes no exemptes, i per això caldrà analitzar en profunditat cas per cas, però serveixi com a exemple que si la quota de soci dona dret a la percepció d'algun bé o servei (consumicions al bar, utilització d'espais, etc.) aquella quota del soci serà susceptible de ser considerada renda NO exempta.

3.6.- Com hem de considerar les despeses relacionades amb cada activitat?

Les despeses que estiguin directament relacionades amb els ingressos no exempts, seran despeses deduïbles (llevat d'aquelles expressament excloses de deducció com, per exemple, les multes i sancions).

S'haurà de fer el mateix plantejament per les despeses directament relacionades amb l'activitat exempta, com ara les que serveixin per justificar una subvenció, o les derivades de la gestió directa de les quotes socials. Aquestes despeses no seran deduïbles.



Per a les despeses comunes a ambdós tipus d'activitat, la nova normativa estableix un criteri més objectiu que el que hi havia anteriorment. Es podran deduir de forma proporcional als ingressos obtinguts no exempts (deduïbles) i exempts (no deduïbles).

Un cop es tinguin quantificats els ingressos no exempts i les despeses deduïbles, l'entitat podrà determinar, a partir de la diferència entre ingressos i despeses, quina serà la seva base impositiva.

3.7.- Què necessita l'entitat per presentar la declaració de l'impost?

A partir de l'1 de Gener de 2015 totes les entitats estaran obligades a portar una comptabilitat oficial, en la seva modalitat de **"de doble partida" d'acord amb el Pla de Comptabilitat de les entitats sense ànim de lucre**⁵.

Aquest pla de comptabilitat té diferències amb el Pla General de comptabilitat o el de les PIMES. És important assegurar-se que qui porta la comptabilitat coneix aquest pla de comptabilitat, ja que sovint alguns serveis professionals apliquen per defecte el pla de comptabilitat d'empreses.

Comptabilitat de doble partida vol dir que ha de permetre **diferenciar els moviments econòmics de les activitats considerades exemptes dels moviments econòmics de les activitats considerades no exemptes**.

És una comptabilitat amb certa complexitat i necessita d'un coneixement adequat de la normativa fiscal i comptable. Amb els programes informàtics adequats (existeixen opcions gratuïtes prou solvents i fiables) podrà portar-la directament l'entitat si disposa del personal qualificat per a fer-ho, però molt sovint, en funció de la complexitat de les activitats i obligacions de l'entitat serà necessari recórrer a serveis professionals. Això pot suposar un increment de costos de funcionament de l'entitat.

3.8.- Com afecta aquest nou escenari a l'IVA?

No és objecte d'aquest informe aprofundir en la nova configuració de l'Impost derivada de la modificació de l'Impost de Societats i de la obligatorietat de les entitats de declarar i tributar per les seves activitats no exemptes.

No obstant si val la pena avançar algunes de les conseqüències immediates.

Fins ara, les entitats funcionaven, respecte a l'IVA com a subjectes passius: l'havien de pagar quan compraven i contractaven béns i serveis, però no se'l podien rescabalar, perquè no repercutien IVA als seus béns i serveis (ben sovint considerats exempts

⁵ <http://www.boe.es/boe/dias/2013/04/10/pdfs/BOE-A-2013-3781.pdf>

d'acord amb l'article 20 de la Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit). Des d'aquest punt de vista, **moltes entitats s'assimilaven a consumidors finals per la dinàmica de les seves activitats o per l'exempció d'alguns dels serveis que presten.**

Així, l'IVA acabava convertint-se en una de les majors càrregues tributàries que havien de patir les entitats sense ànim de lucre, **ja que tot l'IVA que suporten esdevé no deduïble i, per tant, per a les entitats és cost.**

En la part positiva, per aquesta raó, fins ara les entitats no han hagut de fer cap tràmit administratiu en relació amb aquest impost (declaracions trimestrals i anuals), com tampoc ho han de fer els consumidors finals que paguen l'IVA.

Però, què passa quan en l'activitat de l'entitat es combinen activitats exemptes amb activitats no exemptes, com sembla que serà evident a partir d'ara?

És evident que les entitats, des d'aquesta nova perspectiva deixen de ser consumidors finals, perquè si repercuteixen l'IVA se l'han de poder deduir. Però tampoc es poden deduir la totalitat de l'IVA, perquè una part d'ell correspondrà a les activitats exemptes que realitzen i per tant no tots els ingressos correspondran a activitats en què es repercuteix l'impost...

Cal doncs un mecanisme per poder deduir parcialment l'IVA suportat en base al fet que també parcialment repercuteixin l'IVA. La idea és que només es podran deduir IVA en la mateixa mesura que el repercuteixin.

Aquest càlcul és el què es coneix com la **regla de la prorrata**. Es basa en el càlcul de la proporció que representen els ingressos que permeten repercutir IVA sobre el total d'ingressos (sense tenir en compte ni els donatius ni les subvencions, però en alguns casos sí les quotes de socis).

Es pressuposa que aquesta mateixa proporció és vàlida per al conjunt de compres i s'aplica sobre l'import de l'IVA suportat per determinar la quantitat deduïble. La part no deduïble passa a ser despesa de l'exercici per a l'entitat.

En alguns casos, d'entitats amb major complexitat o sectors diferenciats d'activitat, valdrà la pena aplicar la **regla de prorrata especial**. En aquest cas ens caldrà portar de manera separada la comptabilitat i informació dels diferents blocs d'activitats, gestionant la part que permet repercutir IVA com si fos una activitat empresarial (comparant la totalitat dels imports d'IVA suportat i repercutit d'aquestes activitats) i la part que no permet repercutir IVA com a consumidor final.

L'aplicació de la regla de prorrata especial representa una major complexitat, perquè caldrà incloure els costos generals, que afecten als diferents blocs d'activitat, i per tant caldrà trobar quina part de l'IVA suportat vinculat als costos generals és deduïble i quina no, i assignar-ho convenientment a cada activitat. per això hauréu d'acabar calculant igualment la prorrata general i així poder distribuir-ho entre les activitats, assumint el cost de la proporció de les activitats sense repercussió.

La bona notícia per a moltes entitats és **que a partir d'ara podran rescabalar una part de l'IVA que fins ara havien de suportar en la seva consideració de consumidors finals.**

3.9.- I què passa amb l'IRPF?

Respecte a l'IRPF, al marge de què han variat per als anys 2015 i 2016 els percentatges de retenció, no hi ha novetats destacables.

Com fins ara, les entitats hauran de practicar retencions a compte de l'IRPF en els casos de lloguer de bens immobles o en el cas rendes del treball o retribucions de serveis professionals i hauran de fer presentació i autoliquidació trimestral dels models 115 i 111 i declaracions informatives anuals dels models 190 i 180 respectivament.

No ens estendrem en aquest punt ja que no s'han produït modificacions destacables.

3.10.- I què és això del model 347?

El model 347 és una declaració informativa que s'ha de presentar anualment a l'Agència Tributària, de les operacions realitzades amb terceres persones amb les quals, en el transcurs de l'any, s'hagin fet **operacions per un import total anual superior als 3.005,51 euros, ja siguin clients, proveïdors o subvencions cobrades.**

No representa cap moviment econòmic ni despesa per l'entitat, però sí la obligació d'informar anualment sobre aquestes operacions.

Estan obligats a presentar-ho aquelles entitats que hagin tingut en el conjunt de l'any un volum d'operacions superior als 3.005,51 € amb alguna altra entitat, empresa o organisme, sigui quin sigui el sentit d'aquestes (compres, vendes...).

En principi, s'han de declarar totes les operacions, llevat d'algunes excepcions que marca la pròpia normativa del model. Les més habituals en el cas de les entitats no lucratives són:

1. Els lliuraments, prestacions o adquisicions de béns o serveis efectuats a títol gratuït que no estiguin subjectes o que estiguin exemptes d'IVA.
2. Les operacions exemptes d'IVA efectuades per les entitats que tinguin reconegut el caràcter social que estableix l'article 20.3 de la Llei de l'IVA.
3. Les operacions en les quals la contraprestació hagi estat objecte de retenció o ingrés a compte de l'IRPF o l'IS, quan totes les dades que cal incloure en el model 347 coincideixin amb les incloses al model de declaració informativa corresponent al resum de les retencions, en funció de la seva naturalesa.

Per a un llistat detallat de les operacions a declarar, caldrà recórrer l'article 33 del Reial Decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel què s'aprova el Reglament General de les actuacions i procediments de gestió i inspecció tributària⁶.

També cal remarcar que **les subvencions rebudes, fins a la declaració corresponent a l'exercici 2010, no es declaraven**. Només hi havia una clau d'operacions de subvencions que podien utilitzar exclusivament els Organismes que les atorgaven, però en cap cas els receptors. A partir de l'esmentat exercici, es va modificar la normativa del model i a partir de llavors sí que són operacions a declarar, tot i que l'Agència Tributària no ha previst en el model una clau específica per a aquest tipus d'ingressos, per la qual cosa cal declarar-los amb la mateixa clau que si fossin vendes, la clau B del model.

⁶ Pot ser consultat a: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1065-2007.t2.html#a33

4.- PERSPECTIVES D'EVOLUCIÓ

És prou notori que aquestes modificacions normatives han generat molta inquietud en el món associatiu català, que veu amb preocupació les noves càrregues i responsabilitats que els comporta el compliment dels nous requeriments fiscals.

Volem remarcar dues qüestions que al nostre parer són rellevants:

1. Falta encara el desenvolupament reglamentari de la normativa.
 - a. Caldrà esperar al desenvolupament reglamentari de la Llei 27/2014 per acabar de definir com es concreta exactament el compliment normatiu per part de les entitats no lucratives. És precipitat encara determinar en tota la seva amplitud tots els requisits amb els què hauran de complir les entitats no lucratives sense conèixer el detall reglamentari.
2. Ja s'han endegat algunes iniciatives de proposta de modificació d'aquesta normativa en seu parlamentària, així com mocions de rebuig per part d'alguns ajuntaments.
 - a. Es destaca la Proposició de Llei presentada al Congrés dels Diputats el dia 23 de Gener de 2015, respecte de la qual caldrà estar atents al seu desenvolupament⁷.
 - b. En cas de reeixir aquesta iniciativa o d'altres similars que s'estan preparant, la nova normativa restaria pràcticament sense efecte.

⁷ Pot ser consultada a http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/BOCG/B/BOCG-10-B-210-1.PDF