

## SELECCIÓN DE NOTAS Y COMENTARIOS INCLUIDOS EN EL MANUAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LA AEAT.

El Manual del Impuesto sobre Sociedades publicado por la AEAT contiene una serie de notas destacadas sobre diversas cuestiones que afectan al Impuesto o a su declaración. Tales notas se refieren a criterios contenidos en el Programa INFORMA de la AEAT, Notas y referencias que el Manual destaca como "Importante" o "Muy Importante".

El presente trabajo únicamente se ha limitado a recopilarlas y ofrecerlas en un único texto.

Son las siguientes:

### INFORMA:

***El Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español.*** A estos efectos, el territorio español comprende, además del territorio peninsular, Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla, aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España puede ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el Derecho internacional.

### INFORMA:

Si coincide la ***fecha del vencimiento del plazo de presentación de la declaración*** con alguna festividad o si tal fecha del vencimiento cae en sábado, el plazo finaliza el primer día hábil siguiente a la fecha del vencimiento.

El plazo para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades se computará de fecha a fecha.

### INFORMA:

En los supuestos de ***entidades sin fines lucrativos*** (asociaciones, federaciones, confederaciones, etc.), en la relación de administradores se harán constar los datos identificativos de los presidentes, vicepresidentes y demás miembros que compongan la junta directiva, consejo de dirección u órgano equivalente que tenga encomendada la dirección de la institución.

Cuando el número de los miembros del órgano de dirección fuese superior al número de casillas previstas en el modelo de declaración, se consignarán los datos identificativos del presidente de la entidad y de los vicepresidentes u otros miembros directamente responsables de la elaboración de la declaración del Impuesto, y en la última línea del apartado correspondiente del modelo se señalará el número total del resto de miembros que componen el órgano de dirección (será suficiente hacer constar la expresión "y otros X miembros" u otra similar).

### ***Importante:***

*Cualquier partida de estados contables que sea negativa y que se cumplimente en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades, deberá de consignarse precedida del signo menos (-).*

### INFORMA:

Salvo los supuestos previstos expresamente en la ley, ***no son deducibles fiscalmente aquellos gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias*** (o en una cuenta de reservas, cuando así lo establezca una norma legal o reglamentaria).

Así, no es deducible la amortización resultante de la aplicación del método de porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización o del método de los números dígitos cuando ésta no haya sido imputada contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en una de reservas, si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

**INFORMA:**

- **Donaciones; imputación fiscal:** contablemente, las donaciones se imputan como ingreso a lo largo de los ejercicios, en proporción a la depreciación que sufren, si se trata de elementos amortizables.

Si se trata de elementos no amortizables, se imputa el ingreso contable en el ejercicio en el que el bien se enajena o se produce la baja en el inventario.

Este último caso es el que se produce, p. ej., cuando se recibe una finca rústica, en la medida en que el terreno es no amortizable.

**Fiscalmente el régimen es distinto:** En el caso de adquisiciones lucrativas debe integrarse en la base imponible el valor normal de mercado del elemento en el período impositivo en el que se recibe y por tanto, será preciso realizar un aumento al resultado contable.

**Nota:**

La disposición adicional séptima de la LIS establece que, para las **adquisiciones de activos nuevos realizados entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004**, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales de coeficientes de amortización se entenderán sustituidos, en todas las menciones a ellos realizados, por el resultado de multiplicar aquéllos por 1,1.

Dicho coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.

El gasto por aplicación del coeficiente lineal de amortización máximo ha de ser contabilizado para que sea deducible fiscalmente, por lo que no puede ser motivo de ajuste negativo al resultado contable.

**INFORMA:**

Para el **cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento** se deberán tomar las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Al no exigirse ningún requisito específico sobre la modalidad del contrato laboral, será indiferente a efectos de dicho cálculo que el contrato sea indefinido, temporal, de formación, etc.

**INFORMA:**

En el caso de las **entidades de reducida dimensión**, la deducción del exceso de la cantidad amortizable, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

**INFORMA:**

**Tablas de amortización:** las tablas de amortización oficialmente aprobadas y las instrucciones

para su aplicación son las que constan como anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio

**INFORMA:**

La **amortización acelerada de los elementos objeto de reinversión establecida para las empresas de reducida dimensión** en el artículo 113 LIS es incompatible con la amortización del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevos prevista en el artículo 111 LIS.

No se trata de un beneficio fiscal distinto, sino que es el mismo beneficio fiscal, con diferentes cuantías máximas. Por eso, el límite máximo de amortización para las empresas de reducida dimensión que reinviertan el importe obtenido por la enajenación de elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas será siempre 3 (períodos impositivos iniciados con posterioridad al 25 de junio de 2000), aunque sean inmovilizado material o inversiones inmobiliarias nuevos.

**Recuerde:**

Podrán ser objeto de **imputación directa** a sus socios las bases imponibles de las sociedades que tributen por alguno de los siguientes regímenes especiales:

\* **Agrupaciones de interés económico españolas y uniones temporales de empresas**, cuya imputación de bases imponibles, sean positivas o negativas, se realizará respecto de los socios o empresas miembros, respectivamente, que tengan la condición de residentes en territorio español.

\* **Agrupaciones europeas de interés económico, residentes en territorio español**, en los términos indicados en el párrafo anterior.

\* **Agrupaciones europeas de interés económico no residentes en territorio español**. En este caso, los socios residentes en España integrarán en su base imponible los beneficios o pérdidas de la agrupación que les correspondan, corregidos por aplicación de las normas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

**INFORMA:**

**Imputación temporal de bases imponibles positivas:** Las imputaciones a que se refiere este capítulo II del título VII de la LIS se efectuarán: cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen y, en los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. La elección entre una y otra fecha deberá hacerse en la primera declaración en que haya de surtir efecto y se mantendrá durante tres años.

**INFORMA:**

Los rendimientos provenientes de la **actividad de enseñanza** de un centro docente privado no están exentos.

Los rendimientos derivados de la actividad de enseñanza tienen la consideración de rendimientos de explotaciones económicas, y, en consecuencia, no les resulta aplicable a los mismos la exención.

**Nota:**

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que practiquen la reducción correspondiente a la reserva por inversiones en Canarias están obligados a presentar, dentro de los plazos de declaración del impuesto en que apliquen la reducción, un plan de inversión conforme a lo dispuesto en los artículos 32, 33 y 35 del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales a la inversión indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria, aprobado por el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.

**INFORMA:**

Las aportaciones que los socios realicen para reponer el patrimonio neto de la sociedad, debido al desequilibrio entre el capital social y dicho patrimonio, de conformidad con los artículos 163.1 y 260.1.4º de la Ley de Sociedades Anónimas, no se computan como ingresos. Tales aportaciones no se integran en el resultado contable y la Ley del Impuesto no establece ninguna corrección al respecto.

**Importante:**

Las sociedades cooperativas no consignarán partida alguna en esta clave en concepto de compensación de pérdidas, ya que el régimen fiscal específico de tales entidades sustituye dicha compensación de bases imponibles negativas por la de cuotas negativas.

La compensación de las mencionadas cuotas negativas se efectuará mediante la clave [561] siguiendo la operatoria que se indica más adelante en las instrucciones para la cumplimentación de dicha clave.

**Importante: Nota común a las claves [550] y [547]**

Si el importe de la clave [550] es cero o negativo, en ningún caso podrá compensarse cantidad alguna de las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, y se deberá consignar la cifra cero ("0") en la clave [547].

Si el importe de la clave [550] es positivo, el importe de la clave [547] tendrá como límite el de la clave [550](1), esto es, de la aplicación de la clave [547] no podrá resultar un importe negativo en la clave [552] (base imponible) en ningún caso.

**Importante:**

A los únicos efectos de cumplimentar la clave [558], el tipo de gravamen a consignar por las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas en la misma será el que corresponda a los resultados cooperativos: 20 por 100 (25 por 100 si se trata de cooperativas de crédito y cajas rurales).

Asimismo, el tipo de gravamen a consignar por las entidades de reducida dimensión que no deban tributar a un tipo diferente del general, será el del 25 por 100. Y en el caso de las entidades que apliquen el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo establecido en la disposición adicional duodécima de la LIS, el 20 por 100.

**INFORMA:**

- Aquellas entidades domiciliadas en Ceuta o Melilla o sus dependencias que ejerzan la

actividad de exportación de mercancías fabricadas en esos territorios o adquiridos a un fabricante de dichos territorios o que las hubiera importado previamente, tienen derecho a la bonificación del 50 por 100 de la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas de dichas operaciones, ya que todas ellas cierran un ciclo mercantil que determina resultados económicos en los citados territorios.

- Una sociedad que se dedique al **transporte por cuenta ajena de mercancías entre Ceuta y la península** tiene derecho a la bonificación, ya que dicha actividad cierra ciclo económico en Ceuta. Si la sociedad dispone de un almacén en la península desde el que envía y recibe las mercancías, siempre que el citado almacén no sea en realidad una sucursal de la entidad transportista, podrá aplicar esta bonificación.

**Nota:**

*Las entidades pertenecientes a un grupo fiscal (caracteres 009 y 010 de la página 1 del modelo 200) deberán cumplimentar obligatoriamente las casillas 601 a 622.*

**Atención:**

*Deberá tenerse en cuenta, a estos efectos, que las declaraciones complementarias son aquéllas que tienen como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada.*

*Si, por el contrario, la formulación de la declaración originaria hubiera producido un exceso de ingresos sobre la cuantía debida, o el sujeto pasivo considera que ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, el sujeto pasivo podrá solicitar de la Administración tributaria la rectificación de la declaración. Las solicitudes podrán hacerse siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo ni haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18). En tales casos no procederá la presentación de declaraciones complementarias.*

**Muy importante:**

*En el supuesto de que el resultado de la autoliquidación practicada sea una cantidad a devolver, no olvide que la cantidad cuya devolución se solicita siempre debe ir precedida del signo menos (-).*

**Importante:**

*En el **primer bloque de deducciones** que figura en la página 15 del modelo 200, relativo a las deducciones pendientes de ejercicios anteriores (“D.I. interna ejerc. anteriores”), la fila correspondiente a “D.I. interna 2010” solamente deberá ser objeto de cumplimentación, en su caso, cuando el sujeto pasivo haya iniciado más de un período impositivo en el año 2010, en cuyo supuesto en dicha fila podrán consignarse los importes que se refieran a las deducciones que hayan sido generadas en períodos impositivos iniciados en 2010 con anterioridad al período impositivo que es objeto de liquidación (e iniciado asimismo en el año 2010).*

*En ningún caso, se consignarán en dicha fila los importes que se refieran a las deducciones generadas en el período impositivo que es objeto de liquidación (e iniciado en el año 2010).*

En el **segundo bloque de deducciones** (“D. I. interna 2010”), en todas y cada una de sus filas, se consignarán, en su caso, solamente los importes que se refieran a las deducciones generadas en el período impositivo iniciado en el año 2010 y que es objeto de liquidación.

**INFORMA:**

**Porcentaje aplicable en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en los supuestos que resulte de aplicación el tipo de gravamen reducido** regulado en la disposición adicional duodécima de la LIS: las entidades que tributen con arreglo a la escala prevista en la disposición adicional duodécima de la LIS, por reunir los requisitos exigidos en la misma, podrán aplicar el porcentaje del 12 por 100 en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

**INFORMA:**

Tienen la consideración de **gastos de investigación y desarrollo** las cantidades pagadas a terceros para la realización de actividades de investigación y desarrollo efectuadas en España por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Al no poder originar un mismo gasto, la aplicación de la deducción en más de una entidad, el tercero que realiza materialmente la actividad por encargo de otro no tiene derecho a dicha deducción.

**Nota:**

La **deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica** no podrá ser aplicada por el sujeto pasivo en el período impositivo en que aplique la correspondiente bonificación en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal que, con carácter exclusivo, se dedique a dichas actividades.

**INFORMA:**

Las **sociedades constituidas en 2010** aplicarán el porcentaje del 2 por 100, ya que en el supuesto de constitución de una sociedad se considera que la media de los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en los dos años anteriores es cero.

**INFORMA:**

**No formarán parte de la base de cálculo de la deducción** aquellos gastos que puedan considerarse como accesorios o relacionados indirectamente con la **acción formativa del personal de la empresa**. Como son:

- **Los gastos por desplazamiento, manutención o estancia** del personal de la empresa, ya sea ponente o asistente al curso.

- **Los gastos de preparación de los cursos (tiempo invertido)** por parte de los ponentes internos de la empresa, ya que los mismos van dirigidos a la organización de la formación y no a la formación del personal en sí misma.

**Importante:**

*El límite conjunto del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones (clave [582]), afecta conjuntamente a todas las deducciones reguladas en el capítulo IV del título VI de la LIS (excepto la del artículo 42) y a las deducciones acogidas al régimen del artículo 27.3. Primero de la Ley 49/2002. No obstante, respecto a las deducciones reguladas en el capítulo IV del título VI de la LIS, el límite conjunto del 35 por 100 se elevará al 50 por 100 cuando el importe de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica prevista en el artículo 35 de la LIS, junto con el importe de la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación del artículo 36 de la citada Ley y que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones*

**INFORMA:**

Las normas del capítulo cuarto del título II (“Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades”) y el título III (“De los socios y asociados de las cooperativas”) de la Ley 20/1990, son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el registro de cooperativas correspondiente que no hayan sido descalificadas, aunque incurran en alguna causa de exclusión.

**INFORMA**

Una **cooperativa de primer grado** dedicada a la elaboración de vino adquiere uva a otra cooperativa no socio:

- De estas operaciones se derivan, en su caso, resultados extracooperativos.
- Si estas operaciones superan un volumen superior al 50 por 100 del total, se perderá la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

**Advertencia:**

**En el caso de que se compensen bases impositivas negativas de períodos anteriores** con la parte de base imponible correspondiente a las rentas derivadas de la transmisión de buques afectos al régimen, generadas en períodos en los que tales buques no estaban incluidos en el mismo (apartado 2 artículo 125 Ley del Impuesto sobre Sociedades), deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

*Las bases negativas que se compensen se consignarán en la clave [632] de la página 19. El importe compensado no podrá ser superior al de la clave [631] de la misma página.*

*Como, por otra parte, todas las bases impositivas negativas de períodos impositivos anteriores a compensar se detallan en la página 15, el importe total que resulte a compensar en esta página, consignado en la clave [547] deberá trasladarse a la misma clave de la página 13 minorando su importe en el consignado en la clave [632] de la página 19.*

**Importante:**

*Para que les pueda ser aplicable el régimen fiscal especial del Impuesto sobre Sociedades a las uniones temporales de empresas (UTES) es preceptiva la inscripción de éstas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.*

**INFORMA:**

Las **uniones temporales de empresas formadas por profesionales** para realizar cualquier actividad económica consistente en una obra, servicio o suministro, que concurren o no a la contratación con la Administración, pero que, en todo caso, cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 de la Ley 18/1982, serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Si no están inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda, estarán sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Si están inscritas en dicho registro, tributarán en el régimen especial correspondiente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

**Nota:**

*El documento de ingreso o devolución del modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este manual corresponde solamente a la Administración del Estado, en tanto que todos los demás documentos de dicho modelo son válidos para la Administración del Estado y para las Administraciones de las Diputaciones y Comunidad Forales.*

*Por ello, en el supuesto de tributación conjunta a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y/o la Comunidad Foral de Navarra, se deberán utilizar dichos documentos de ingreso o devolución para realizar el ingreso o solicitar la devolución (o renunciar a ella) del porcentaje que corresponda a la Administración del Estado. Para el ingreso o la devolución del porcentaje que corresponda a las Administraciones tributarias Forales, los sujetos pasivos o contribuyentes deberán utilizar el documento de ingreso o devolución aprobado por estas últimas Administraciones tributarias, sin perjuicio de que puedan presentar el modelo de declaración correspondiente a la Administración del Estado.*

**Importante:**

*Cualquier partida de estados contables que sea negativa y que se cumplimente en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades, deberá de consignarse precedida del signo menos (-).*

**INFORMA:**

- Una empresa que inicia la actividad no tendrá que presentar pago fraccionado siempre que no opte por realizarlo en la forma prevista en el artículo 45.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades porque no existe base para su cálculo.

- Si el último período impositivo concluido tuvo una duración inferior al año y fue en el que la entidad inició su actividad, la cuota que debe tomarse como base para calcular el pago fraccionado será la que corresponda a dicho período ya que no existe cuota de períodos impositivos anteriores que permita completar un período de 12 meses y la normativa no contempla para este supuesto la elevación al año.

**INFORMA:**

En el supuesto de realización de los pagos fraccionados de acuerdo con la modalidad establecida en el artículo 45.3 de la Ley del Impuesto, ya sea por opción u obligación, deben tenerse en cuenta las bases imponibles negativas de períodos anteriores a la hora de determinar la base del pago fraccionado. A estos efectos debe tenerse en cuenta que la base del pago fraccionado en esta modalidad es la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en la Ley del Impuesto y ésta dispone que la base imponible está constituida por el

importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

**INFORMA:**

Las sociedades cooperativas podrán restar las cuotas negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores para calcular la cuota del pago fraccionado.

**Nota:**

**La presentación del modelo 202 será obligatoria en todo caso, incluso en el supuesto de que no resulte cantidad alguna a ingresar por tal concepto, para aquellas entidades que tengan la consideración de gran empresa.**

*Para el resto de entidades, no será obligatoria la presentación del modelo 202 cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado.*

*No obstante, las agrupaciones españolas de interés económico y uniones temporales de empresas acogidas al régimen especial regulado en el capítulo II del título VII de la LIS en las que el porcentaje de participación en las mismas, en su totalidad, corresponda a socios o miembros residentes en territorio español, no estarán obligadas a presentar el modelo 202 en ningún caso.*

*La presentación del modelo 202 podrá efectuarse por medio del correspondiente impreso en papel o por vía telemática. Será obligatoria la presentación por vía telemática para los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para todos aquellos sujetos pasivos que tengan la forma de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada, así como para todos los contribuyentes que, sometidos a la normativa del Estado, tributen por el Impuesto sobre Sociedades de forma conjunta a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales del País Vasco y/o a la Comunidad Foral de Navarra.*

*No obstante, no se podrá efectuar la presentación telemática del modelo 202 ante las Diputaciones Forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra por los obligados al pago fraccionado que tributen conjuntamente a la Administración del Estado y a las citadas Administraciones Forales.*

**Importante:**

**La presentación del modelo 222 es obligatoria en todo caso, incluso en los supuestos en que no resulte cantidad alguna a ingresar.**

*Para la comunicación de las variaciones en la composición del grupo fiscal producidas con anterioridad al primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, la sociedad dominante deberá emplear el formulario que, a tal efecto, figura en el anexo al modelo 222. En su caso, tal comunicación deberá efectuarse de ese modo incluso cuando el período impositivo esté en curso al 1 de enero de 2011.*