

Capítulo 10. Regímenes tributarios especiales (II)

Índice

- **Capítulo 10. Regímenes tributarios especiales (II)**
 - **Régimen especial de las Empresas de Reducida Dimensión**
 - **Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje**
 - **Régimen fiscal especial de las SOCIMI**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 10. Regímenes tributarios especiales (II)

Régimen especial de las Empresas de Reducida Dimensión

Ámbito de aplicación

Regulación: Artículo 101 LIS

Una empresa se considera de reducida dimensión y, por tanto, podrá aplicar los **incentivos fiscales** previstos para estas empresas en el Capítulo XI del Título VII de la LIS, cuando el **importe neto de la cifra de negocios** en el período impositivo inmediato anterior sea **inferior a 10 millones de euros**.

A tener en cuenta:

Dichos **incentivos fiscales no se aplicarán** cuando la entidad tenga la consideración de **entidad patrimonial** en los términos establecidos en el artículo 5.2 de la LIS (puede consultar el concepto de entidad patrimonial en la explicación de la [casilla \[00066\]](#) «Entidad patrimonial» en el Capítulo 2 de este Manual).

Los **incentivos fiscales** previstos para las empresas de reducida dimensión **también se podrán aplicar** en los **tres períodos impositivos inmediatos y siguientes** a aquel en que se alcance la cifra de negocios referida de 10 millones de euros, en los casos siguientes:

- Cuando la entidad o conjunto de entidades hayan cumplido las condiciones para ser consideradas de reducida dimensión tanto en aquel período como en los dos períodos impositivos anteriores a él.
- Cuando dicha cifra de negocios se haya alcanzado como consecuencia de haber realizado una operación acogida al régimen tributario especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión, tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Ejemplo:

La entidad «A» tiene una cifra de negocios en los períodos impositivos 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 de 5, 5, 9, 9 y 11 millones de euros respectivamente ¿En qué ejercicios puede aplicar el

régimen especial de empresa de reducida dimensión?

- En **2016** puede aplicar el régimen especial porque en 2015 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones de euros.
- En **2017** puede aplicar el régimen especial porque en 2016 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones de euros.
- En **2018** puede aplicar el régimen especial porque en 2017 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones de euros.
- En **2019** puede aplicar el régimen especial porque en 2018 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones de euros.
- En **2020, 2021 y 2022**: también puede aplicar el régimen especial en estos períodos. Aunque en el período 2019 la entidad tenga un importe neto de la cifra de negocios superior a los 10 millones de euros, en ese período 2019 y en los dos anteriores (2017 y 2018) cumplió con la condición para ser considerada empresa de reducida dimensión, por lo que, en 2020, 2021 y 2022 podrá aplicar el régimen especial, con independencia de la cifra de negocios del período anterior.

Consideraciones sobre el Importe neto de la cifra de negocios

- La Ley del Impuesto sobre Sociedades no define lo que se entiende por cifra de negocios.

No obstante, dado que las normas de Derecho común tienen carácter supletorio en el ámbito fiscal (artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), encontramos el **concepto de cifra de negocios** en el artículo 35.2 del Código de Comercio que establece que dicha cifra comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión. Esta misma definición se recoge en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 11ª del Plan General Contable (NECA 11ª del PGC), referida a la determinación de la cifra anual de negocios, cuyos componentes para su determinación son establecidos por la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991.

- En el caso de **entidades de nueva creación**, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.
- **Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año** o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

$$(\text{Importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior} / \text{n}^{\circ} \text{ de días del período impositivo inmediato anterior}) \times 365 \text{ días}$$

- Cuando la **entidad forme parte de un grupo de sociedades** en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular

cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. En consecuencia, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, si el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo no fue inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior, ninguna de las sociedades integrantes del grupo podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos en la LIS para las empresas de reducida dimensión.

Este mismo criterio también se aplicará en los casos en que una persona física por si sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

A los efectos del artículo 42 del Código de Comercio, **existe un grupo** cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d. Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

Incentivos fiscales

Libertad de amortización

Regulación: Artículo 102 LIS

Recuerde:

Este **supuesto de libertad de amortización** del artículo 102 de la LIS **es incompatible** con el nuevo supuesto de **libertad de amortización** para las **inversiones realizadas en el sector de la automoción** regulado en la disposición

adicional decimosexta de la LIS, por lo que las entidades de reducida dimensión tendrán que optar por aplicar uno de los dos incentivos fiscales.

1. Requisitos

Las empresas de reducida dimensión podrán aplicar la libertad de amortización, de acuerdo con las siguientes condiciones:

- Deben tener la condición de empresas de reducida dimensión en el período impositivo de la **puesta a disposición de la inversión**.
- Debe tratarse de **elementos nuevos** del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias **afectos a actividades económicas**.

Dichos elementos deberán encontrarse en cualquiera de las siguientes situaciones:

- **Adquiridos de terceros** y puestos a disposición de la empresa en el período impositivo en el que tiene la condición de reducida dimensión.
- Encargados mediante un **contrato de ejecución de obra** suscrito en el período impositivo en el que tiene la condición de empresa de reducida dimensión y puestos a disposición de la empresa dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión del mismo.
- **Construidos por la propia empresa** con las mismas condiciones establecidas en los dos puntos anteriores.

Este régimen también se aplicará a estos elementos cuando hayan sido objeto de un **contrato de arrendamiento financiero** y puestos a disposición de la empresa en el período impositivo en el que tiene la condición de reducida dimensión, a condición de que **se ejercite la opción de compra**.

- Durante los **veinticuatro meses siguientes** a la fecha del inicio del período impositivo en que entren en funcionamiento los bienes adquiridos, la **plantilla media total de la empresa** debe incrementarse respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento debe mantenerse durante un período adicional de otros 24 meses.

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.

Asimismo, el trabajador contratado que diera derecho a la **deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad** prevista en el artículo 38 de la LIS no se computará a efectos del incremento de plantilla establecido en el artículo 102 de la LIS.

- La libertad de amortización será aplicable desde la **entrada en funcionamiento** de los elementos que pueden acogerse a la misma.
- Respecto de los elementos patrimoniales que pueden amortizarse libremente **no se aplicará**

el principio de inscripción contable del artículo 11.3. 1º de la LIS, según el cual no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

Por lo tanto, aunque el exceso de amortización fiscal derivado de la aplicación de la libertad de amortización no esté contabilizado, se permite su deducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

2. Límite de la inversión

La **cuantía máxima** de la inversión que puede acogerse a la libertad de amortización es el resultado de multiplicar el importe de 120.000 euros por el incremento de la plantilla media total de la empresa durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, calculado con dos decimales.

La **cuantía amortizada libremente no puede ser superior** al valor de adquisición o coste de producción de los elementos que se amortizan libremente.

3. Incumplimiento

En el supuesto de que se incumpliese la **obligación de incrementar o mantener la plantilla**, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

El **ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora** se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al **período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación** (sobre ingreso de cuotas e intereses de demora por incumplimiento de requisitos para gozar de beneficios fiscales, consulte el contenido de las **casillas [00615] y [00616]** «Incremento por pérdida beneficios fiscales períodos anteriores» y de las **casillas [00617] y [00618]** «Intereses de demora» de la página 14 bis del modelo 200, desarrollado en el Capítulo 6 de este Manual Práctico).

Amortización acelerada

Regulación: Artículo 103 LIS

1. Requisitos

- Debe tratarse de **elementos nuevos** del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, así como de elementos del inmovilizado intangible, **afectos a actividades económicas**.

Dichos elementos deben encontrarse en cualquiera de las siguientes situaciones:

- **Adquiridos de terceros** y puestos a disposición de la empresa en el período impositivo en el que tiene la condición de reducida dimensión.

- Encargados mediante un **contrato de ejecución de obra** suscrito en el período impositivo en el que tiene la condición de empresa de reducida dimensión y puestos a disposición de la empresa dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión del mismo.
- **Construidos o producidos por la propia empresa**, de acuerdo con los criterios temporales establecidos en los dos apartados anteriores.
- Respecto de los elementos patrimoniales que pueden amortizarse de forma acelerada, **no se aplicará el principio de inscripción contable del artículo 11.3.1º de la LIS**, según el cual no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente de la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

Por lo tanto, aunque el exceso de amortización fiscal derivado de la aplicación de la amortización acelerada no esté contabilizado, se permite su deducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

2. Importe

- Por **regla general**, la cuantía de la amortización fiscalmente deducible será la que se obtenga de aplicar al valor amortizable un coeficiente resultante de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

La **tabla de amortización oficialmente aprobada** es la que se recoge en la letra a) del artículo 12.1 de la LIS.

- Cuando se trate de **elementos del inmovilizado intangible de vida útil indefinida** a los que se refiere el artículo 13.3 de la LIS, adquiridos en el período impositivo en que se tengan la condición de reducida dimensión, la empresa se podrá deducir un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas derogó el artículo 13.3 de la LIS y modificó el artículo 12.2 de dicha norma, pasando todos los elementos del inmovilizado intangible a considerarse de vida útil definida.

Por tanto, tras estas modificaciones una interpretación razonable de la norma permite considerar que, dentro de los inmovilizados intangibles, calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil definida, a que se refiere el artículo 12.2 de la LIS, aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el caso del fondo de comercio, podrán deducirse en un **150 por ciento** del importe que resulte deducible de aplicar para ellos lo establecido en el artículo 12.2 de la LIS.

3. Régimen transitorio

La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades **suprimió** el supuesto de amortización acelerada previsto en el artículo 113 del RDLeg. 4/2004, aplicable a las empresas de reducida dimensión respecto de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas que sean objeto de reinversión.

No obstante, la **disposición transitoria vigésima octava de la LIS** ha establecido un **régimen**

transitorio que permite a las empresas de reducida dimensión que estuviesen aplicando lo dispuesto en el artículo 113 de RDLeg. 4/2004, en **períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015**, continuar su aplicación con los mismos requisitos y condiciones previstos en dicho artículo:

- La amortización acelerada se aplica a los elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias **afectos a explotaciones económicas** en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 del RDLeg. 4/2004.
- La **cuantía de la amortización fiscalmente deducible** es la resultante de aplicar al valor amortizable un coeficiente resultante de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- La **reinversión** debe realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores. La reinversión se entiende efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice el importe obtenido en la transmisión.
- **Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión**, la amortización acelerada se aplicará solo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

Pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura de las posibles insolvencias

Regulación: Artículo 104 LIS

Las entidades en el período impositivo en que cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS para ser empresas de reducida dimensión, **podrán deducir** las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

A estos efectos:

- La entidad debe tener la condición de empresa de reducida dimensión en el **período impositivo en que sea deducible la pérdida**.
- El importe de la dotación **no podrá exceder del 1 por ciento** del saldo de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

En dicho saldo **no se incluirán** los deudores sobre los que se hubiese reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de la LIS, ni aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo.

- El saldo de la dotación efectuada por este método al cierre del período impositivo **no podrá exceder del 1 por ciento** de los citados deudores existentes a la conclusión del mismo.

En los períodos impositivos en que **dejen de cumplir las condiciones** del artículo 101 de la LIS para ser consideradas entidades de reducida dimensión, las pérdidas efectuadas en estos períodos impositivos por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, **no serán deducibles** hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro cuando la entidad tenía la consideración de empresa de reducida dimensión.

A tener en cuenta:

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el artículo 14 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, establece que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión, podrán deducir, en dichos períodos, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando hayan transcurrido tres meses desde el vencimiento de la obligación a que se refiere la letra a) del artículo 13.1 de la LIS.

De esta forma, para las empresas de reducida dimensión se reduce en dichos períodos el plazo establecido para poder deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores, pasando de 6 meses a 3 meses, el tiempo que se exige que haya transcurrido entre el vencimiento de la obligación y el devengo del impuesto.

Reserva de nivelación

Regulación: Artículo 105 LIS

1. Ámbito de aplicación

Podrán aplicar este incentivo fiscal las entidades que reúnan los requisitos del artículo 101 de la LIS para ser consideradas empresas de reducida dimensión en el período impositivo, y apliquen el tipo de gravamen general previsto en el primer párrafo del artículo 29.1 de dicha Ley.

2. Importe y límites

Las empresas de reducida dimensión que apliquen este incentivo fiscal, podrán **minorar su base imponible positiva** hasta el **10 por ciento** de su importe.

No obstante, dicha minoración **no podrá superar** el importe de **1 millón de euros**.

Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Esta **minoración** de la base imponible positiva se tendrá en cuenta a los efectos de **determinar los pagos fraccionados** a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de la LIS.

Las cantidades a las que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, **se añadirán** a la base imponible de los **períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos** a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El **importe**

restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. Dotación de la reserva

Las empresas de reducida dimensión que apliquen este incentivo fiscal, deberán dotar una reserva por el importe de la minoración recogido en el apartado anterior, que será **indisponible** hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse **con cargo a los resultados positivos** del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. **En caso de no poderse dotar esta reserva**, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

No se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes casos:

- Cuando el socio o accionista ejerza su **derecho a separarse** de la entidad.
- Cuando la **reserva se elimine**, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una **obligación de carácter legal**.

Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Fecha en que debe dotarse la reserva

El artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado. En consecuencia, la reserva de nivelación deberá dotarse en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio.

Ejemplo:

La Sociedad «A» cuyo ejercicio económico abarca desde 1 de enero a 31 de diciembre, a efectos de minorar la base imponible del período impositivo **2022**, cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio **2022**, podrá dotar la reserva de nivelación.

4. Incumplimiento

Si se incumplen los requisitos exigidos por la normativa para poder aplicar este incentivo fiscal, se

deberá integrar en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, **incrementadas en un 5 por ciento**, además de los intereses de demora.

El **ingreso de la cuota íntegra incrementada y de los intereses de demora** se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se hayan incumplido los requisitos. Dicho importe se deberá recoger en la **casilla [01038]** «Incremento por incumplimiento reserva de nivelación (art. 105.6 LIS)» de la página 14 del modelo 200, cuyo desglose se realizará en el cuadro «[Reserva de nivelación](#)» de la página 20 bis de dicho modelo.

Cumplimentación del modelo 200

Caracteres de la declaración (página 1 del modelo 200)

Las entidades que reúnan los requisitos del artículo 101 de la LIS para ser consideradas **empresas de reducida dimensión**, que en el período impositivo hayan aplicado uno o varios de los **incentivos fiscales** previstos en el Capítulo XI del Título VII de la LIS, deberán marcar la **casilla [00006]** «Incentivos entidad de reducida dimensión (Capítulo XI, Título VII LIS)» de la página 1 del modelo 200.

Determinación de la base imponible antes de la reserva de nivelación (página 13 del modelo 200)

Las entidades de reducida dimensión que apliquen alguno de los **incentivos fiscales** previstos en el Capítulo XI del Título VII de la LIS **distintos de la reserva de nivelación**, para determinar su base imponible (casilla [00552]), deberán realizar los siguientes **ajustes fiscales**:

Libertad de amortización (casillas 00311 y 00312)

Según lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 11.3 de la LIS, la deducción del exceso de la amortización fiscal por aplicación de la libertad de amortización respecto de la amortización contable, no está condicionada a su inscripción contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por lo tanto, las entidades de reducida dimensión que apliquen este incentivo fiscal en los términos del artículo 102 de la LIS, deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00311] y [00312]** «Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (art. 102 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [00312]** de disminuciones, deberán incluir el importe del **exceso de la amortización fiscal sobre la amortización contable**, del elemento o elementos correspondientes, aunque dicho exceso no esté contabilizado. En los **períodos impositivos posteriores** a aquel en que se haya amortizado fiscalmente en su totalidad el elemento o elementos de que se trate, deberán incluir en la **casilla [00311]** de aumentos el importe de las **amortizaciones contables** que resten sobre dichos elementos.
- En el período impositivo en que se produzca la **transmisión** del elemento o elementos acogidos a la libertad de amortización, deberán incluir en la **casilla [00311]** de aumentos, el

importe de la **totalidad de ajustes negativos** correspondientes efectuados y pendientes de integrar positivamente en la base imponible.

A continuación, se recoge un ejemplo sobre cómo las entidades de reducida dimensión aplican la libertad de amortización, y sobre cómo deben trasladar estos cálculos al modelo 200 (puede consultar también el Ejemplo 2 del apartado [Amortización acelerada](#) sobre cómo aplican estas entidades la libertad de amortización y la amortización acelerada conjuntamente).

Ejemplo:

La Sociedad «R», que cumple en 2022 los requisitos necesarios para la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, ha adquirido elementos de inmovilizado material nuevos por importe de 200.000 euros. La adquisición se realiza el 1 de enero de 2022, fecha esta en la que tales elementos son puestos a disposición de la Sociedad «R» y entran en funcionamiento. El ejercicio económico de la Sociedad «R» coincide con el año natural. Se estima que el valor residual de los elementos es poco significativo, por lo que el valor amortizable coincide con el precio de adquisición.

La plantilla media total de la Sociedad «R» en 2021 fue de 8,4 trabajadores. Dado que aún no conoce el promedio de plantilla de los veinticuatro meses siguientes a 1 de enero de 2022 (años 2022 y 2023), la Sociedad «R» debe plantearse la conveniencia de determinar el importe sobre el cual puede fiscalmente aplicar la libertad de amortización, al no poder calcularse el incremento de promedio de plantilla aplicable a la cifra de 120.000 euros.

La Sociedad «R» decide amortizar libremente la totalidad de los 200.000 euros en el año 2022 al amparo del artículo 102 de la LIS, dado que estima que cumplirá los requisitos sobre incremento del promedio de plantilla y mantenimiento del mismo. La dotación contable a la amortización se realiza mediante la aplicación de un coeficiente del 20 por ciento, que estima la empresa como depreciación efectiva de tales elementos.

Correcciones que puede realizar la Sociedad «R» para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2022 (casilla [00312]):

Amortización contable	Amortización fiscal	Disminución del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias
$200.000 \times 20\% = 40.000$	200.000	160.000

A 31 de diciembre de 2023 la Sociedad «R» ya conoce el promedio de plantilla de los veinticuatro meses comprendidos en los años 2022 y 2023, que es de 10,6 trabajadores. Así,

$$Pm(2022 - 2023) - Pm2021 = 10,6 - 8,4 = 2,2$$

El límite aplicable a la libertad de amortización realizada en 2022 es de $2,2 \times 120.000 = 264.000$. Así, la Sociedad «R», al amortizar libremente 200.000 euros en 2022 no se excedió del límite referido.

Además, suponiendo que el promedio de plantilla de los años 2024 y 2025 ha sido de 10,8 trabajadores, el incremento de promedio de plantilla de estos años, respecto de 2021, es de 2,4 (10,8 - 8,4). De esta manera, la Sociedad «R» ha mantenido el incremento de plantilla de 2,2

trabajadores de los años 2022-2023 respecto del año 2021. En definitiva, la Sociedad «R» ha cumplido todos los requisitos para ser fiscalmente deducible en 2022 la amortización de 200.000 euros realizada.

En este caso, las correcciones a realizar en los ejercicios siguientes (casillas [00311] y [00312]) serán:

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Corrección	Modelo 200
2022	$200.000 \times 20\% = 40.000$	200.000	-160.000	[00312]
2023	$200.000 \times 20\% = 40.000$	---	+40.000	[00311]
2024	$200.000 \times 20\% = 40.000$	---	+40.000	[00311]
2025	$200.000 \times 20\% = 40.000$	---	+40.000	[00311]
2026	$200.000 \times 20\% = 40.000$	---	+40.000	[00311]

Total amortización contable = $40.000 + 40.000 + 40.000 + 40.000 + 40.000 = 200.000$

Total amortización fiscal = 200.000

Amortización acelerada (casillas 00313 y 00314)

Según lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 11.3 de la LIS, la deducción del exceso de la amortización fiscal por aplicación de la amortización acelerada respecto de la amortización contable, no está condicionada a su inscripción contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por lo tanto, las empresas de reducida dimensión acogidas al incentivo fiscal de la amortización acelerada en los términos del artículo 103 de la LIS deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00313] y [00314]** «Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [00314]** de disminuciones deberán incluir el importe del **exceso de la amortización fiscal sobre la amortización contable** del elemento patrimonial en el período impositivo objeto de declaración. Y en los **períodos impositivos posteriores** a aquel en que se haya amortizado fiscalmente en su totalidad el elemento patrimonial de que se trate, deberán incluir en la **casilla [00313]** de aumentos el importe de las correspondientes **amortizaciones contables** que en ellos efectúen.
- En el período impositivo en que se produzca la **transmisión** del elemento patrimonial acogido a la amortización acelerada deberán incluir en la **casilla [00313]** de aumentos, el importe de la **totalidad de ajustes negativos** correspondientes efectuados y pendientes de integrar positivamente en la base imponible.

A continuación, se recoge un ejemplo sobre cómo las entidades de reducida dimensión aplican la amortización acelerada, y otro sobre cómo aplican estas entidades la libertad de amortización y la

amortización acelerada conjuntamente, así como deben trasladar estos cálculos al modelo 200 (puede consultar un ejemplo sobre cómo aplicar la libertad de amortización en el apartado [Libertad de amortización](#)).

Ejemplo 1:

La Sociedad Anónima «L», que en 2022 cumple los requisitos para la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, adquiere un ordenador, poniéndose a su disposición y entrando en funcionamiento el 1 de julio de 2022, todo ello por un importe de 6.000 euros. Se estima que el valor residual del elemento es poco significativo, por lo que el valor amortizable coincide con el precio de adquisición.

La sociedad decide contabilizar la amortización de este ordenador aplicando los coeficientes de amortización máximos.

La entidad decide también realizar la amortización fiscalmente deducible del ordenador aplicando el coeficiente multiplicador del 2 a que se refiere el artículo 103 de la LIS. Asimismo, la entidad decide realizar la amortización contable del ordenador según la depreciación técnica que estima del mismo, que es la que resulta de aplicar un coeficiente del 25%.

El ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural. La amortización fiscalmente deducible en el ejercicio 2022 será la siguiente:

- Coeficiente máximo aplicable al ordenador según las tablas de amortización oficialmente aprobadas: 25%.
- Aplicación del coeficiente multiplicador: $2 \times 25\% = 50\%$.
- Amortización acelerada practicada: $6.000 \times 0,5$ (1) $\times 50\% = 1.500$ euros.

Nota (1) La amortización se practica desde la fecha de entrada en funcionamiento del elemento amortizable, en este caso, el 1 de julio de 2022. Por lo tanto, en este ejercicio, dicha amortización debe referirse a la realizada en seis meses del año 2022 de la LIS. [\(Volver\)](#)

La amortización contable practicada por la Sociedad «L» en el ejercicio 2022 será la siguiente:

$$6.000 \times 0,5$$
 (2) $\times 25\% = 750$ euros

Nota (2) La amortización se practica desde la fecha de entrada en funcionamiento del elemento amortizable, en este caso, el 1 de julio de 2022. Por lo tanto, en este ejercicio, dicha amortización debe referirse a la realizada en seis meses del año 2022 de la LIS. [\(Volver\)](#)

Disminución del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a consignar en la casilla [00314]: $1.500 - 750 = 750$ euros

Por lo tanto, en el ejercicio 2022 y siguientes, las correcciones a realizar (casillas [00313] y [00314]) serán:

Ejercicio	Amortización fiscal	Amortización contable	Correcciones		Modelo 200
			+	-	
2022	$6.000 \times 0.5 \times 50\% = 1.500$	$6.000 \times 0.5 \times 25\% = 750$	---	750	[00314]
2023	$6.000 \times 50\% = 3.000$	$6.000 \times 25\% = 1.500$	---	1.500	[00314]
2024	Resto valor activo = 1.500	$6.000 \times 25\% = 1.500$	---	---	---
2025	---	$6.000 \times 25\% = 1.500$	1.500	---	[00313]
2026	---	Resto valor activo = 750	750	---	[00313]

Total amortización fiscal = $1.500 + 3.000 + 1.500 = 6.000$

Total amortización contable = $750 + 1.500 + 1.500 + 1.500 + 750 = 6.000$

Ejemplo 2:

La entidad «S» que en 2022 cumple los requisitos para poder aplicar los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión, adquiere el 1 de enero de 2022, fecha en la que es puesta a disposición de la entidad y entra en funcionamiento, una máquina nueva para el ejercicio de su actividad por un importe de 500.000 euros.

La entidad decide contabilizar la amortización de la máquina aplicando el coeficiente del 20%.

La plantilla de trabajadores de la entidad es la siguiente:

2021: 2 trabajadores a jornada completa todo el año

2022:

- Se contrata a 3 trabajadores a jornada completa el 1-02-2022
- Se contrata 1 trabajador a media jornada el 1-09-2022

2023: El 1-01-2023 no se renueva al trabajador contratado a media jornada el 1-09-2022

La entidad en 2022 estimó que en 2023 no renovarían al trabajador contratado en ese ejercicio a media jornada, por lo que los cálculos en 2022 son correctos y en 2023 no habría que regularizar.

El promedio de la plantilla es:

Plantilla media (2022 y 2023) = $[(2 \times 31) + (5 \times 212) + (5'5 \times 122) + (5 \times 365)] \div 730 = 3.618 \div 730 = 4,95$

Plantilla media en 2021 = 2

Δ Plantilla = 2,95 (4,95 - 2)

Este incremento debe mantenerse en 2024 y 2025.

El ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural. La amortización fiscalmente deducible en el ejercicio 2022 será la siguiente:

- Coeficiente máximo aplicable a la máquina según las tablas de amortización del art. 12.1a) de la LIS: 12 por ciento $500.000 \times 0,12 = 60.000$
- Amortización acelerada practicada (art. 103 LIS): $60.000 \times 2 = 120.000$
- Libertad de amortización practicada (art. 102 LIS): $120.000 \times 2.95 = 354.000$

La amortización contable practicada por la entidad «S» en el ejercicio 2022 es la siguiente:

$$500.000 \times 0,20 = 100.000$$

Por lo tanto, las amortizaciones contables y fiscales en los distintos ejercicios serán:

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Correcciones		Modelo 200
			+	-	
2022	100.000	354.000	---	254.000	[00312]
2023	100.000	120.000	---	20.000	[00314]
2024	100.000	26.000	74.000	---	[00311]
2025	100.000	---	100.000	---	[00311]
2026	100.000	---	80.000	---	[00311]
2026	---	---	20.000		[00313]

Pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura de las posibles insolvencias (casillas 00323 y 00324)

Cuando las entidades de reducida dimensión apliquen este incentivo fiscal en los términos del artículo 104 de la LIS, las empresas de reducida dimensión deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00323] y [00324]** «Empresas de reducida dimensión pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 104 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [00323]** de aumentos, deberán incluir el importe del **exceso de las pérdidas por deterioro contabilizadas sobre las fiscalmente deducibles** en el período impositivo objeto de declaración.

- Y en el **período impositivo en que se produzca la reversión** de las pérdidas por deterioro, dichas entidades deberán incluir en la **casilla [00324]** de disminuciones el **importe** correspondiente a dicha **reversión**.

Determinación de la base imponible después de la reserva de nivelación (páginas 13 y 14 del modelo 200)

Cálculo de la base imponible después de la reserva de nivelación (casilla 01330)

Las **entidades que apliquen la reserva de nivelación** en los términos del artículo 105 de la LIS, deberán consignar en la **casilla [01330]** «**Base imponible después de la reserva de nivelación**» de la página 14 del modelo 200, el importe que resulte de aplicar a la base imponible (casilla [00552]) de la página 13 del modelo 200, los ajustes recogidos en las casillas [01033] y [01034] «Reserva de nivelación» de la página 13 de dicho modelo correspondientes a la aplicación de dicho incentivo fiscal, realizando el siguiente cálculo:

$$\text{casilla [01330]} = [00552] + [01033] - [01034]$$

A tener en cuenta:

Si la base imponible consignada en la casilla [00552] es positiva, ésta se podrá minorar por aplicación de la reserva de nivelación en un 10 por ciento con el límite máximo de 1 millón de euros.

A estos efectos, **solo si la casilla [00552] es positiva**, la **casilla [01034] de ajuste negativo por reserva de nivelación podrá tener contenido** y su importe será el 10 por ciento de la base con el límite máximo de 1 millón de euros. El importe restante, si lo hubiera, quedará pendiente de reducir en periodos futuros.

Si la base imponible consignada en la casilla [00552] es negativa, no será posible minorar la base imponible aplicando la reserva de nivelación, ya que dicha reserva solo se puede aplicar cuando la base imponible es positiva.

No obstante, si en periodos positivos anteriores la entidad ha minorado su base imponible positiva por aplicación de la reserva de nivelación, esa cantidad debe adicionarse a la base imponible negativa de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, y hasta el importe de la misma.

De esta forma, **solo si la casilla [00552] es negativa**, la **casilla [01033]** de ajuste positivo por reserva de nivelación **podrá tener contenido** y su importe será el valor de la casilla [00552].

La **casilla [01033] puede cumplimentarse por entidades que no tengan la condición de reducida dimensión**, ya que han podido perder esa condición cuando adicionen a su base imponible, las cantidades que minoraron por aplicación de la reserva de nivelación cuando sí tenían la consideración de entidades de reducida dimensión. Por lo tanto, estas entidades, aun no teniendo la condición de reducida dimensión, deberán efectuar también el cálculo de la casilla [01330] «Base imponible después de la reserva de nivelación».

En cambio, la **casilla [01034] solo puede cumplimentarse por entidades de reducida dimensión**, ya que la minoración de la base imponible por aplicación de la reserva de nivelación, solo es posible para entidades que tengan dicha condición (previamente, estas entidades deberán haber marcado la casilla [00006] «Incentivos entidad de reducida dimensión (Capítulo XI, Título VII LIS)» de la página 1 del modelo 200).

Aunque las **casillas [01033] y [01034] no tengan contenido**, la casilla [01330] se debe cumplimentar. En este caso, el importe de la casilla [01330] coincidirá con el de la casilla [00552].

Ajustes fiscales por la aplicación de la reserva de nivelación (casillas 01033 y 01034)

Las entidades de reducida dimensión que apliquen este incentivo fiscal deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [01033] y [01034] «Reserva de nivelación»** de la página 13 del modelo 200:

- En el **período impositivo** en el que la entidad **minore** en un 10 por ciento su **base imponible positiva**, deberá realizar un ajuste negativo en la **casilla [01034]** por el importe de dicha minoración, teniendo en cuenta el límite máximo de reducción de 1 millón de euros.
- Estas entidades deberán **revertir ese ajuste negativo** consignando en la **casilla [01033]** de aumentos, el importe de las cantidades minoradas que adicionen en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos al período impositivo en que se realizó la minoración, siempre que la base imponible sea negativa y por el importe de la misma.

A tener en cuenta:

En el supuesto en que, en el plazo de los **cinco años inmediatos y sucesivos**, dichas entidades **no hayan generado suficientes bases imponibles negativas** para que se produzca la reversión íntegra del ajuste negativo practicado en el período impositivo inicial, **deberá adicionar a su base imponible** en el último período impositivo correspondiente al cómputo de los cinco años, el importe restante.

Cumplimentación del cuadro «Reserva de nivelación» (página 20 bis del modelo 200)

El importe a consignar en las **casillas [01033] y [01034] «Reserva de nivelación»** de la página 13 del modelo 200, será el que resulte de la cumplimentación del **apartado «Reducción en base imponible»** de este cuadro de desglose, de la forma en que se detalla a continuación:

- En la columna **«Importe de minoración BI en el Período/pendiente de adicionar a inicio de período»**, se recogerán los importes generados en los períodos impositivos 2017 a 2022, que estén pendientes de adicionar al inicio del período impositivo, así como también el importe de minoración de la base imponible en el período.
- En la columna **«Importe adicionado a base imponible en el período»**, se recogerán los importes correspondientes a los períodos impositivos 2017 a 2022, que se adicionen a la base imponible en el período impositivo objeto de declaración.
- En la columna **«Importe BI integrado en la declaración por incumplimiento de requisitos»**, se recogerán los importes de base imponible correspondientes a los períodos impositivos 2017 a 2022 que deberán regularizarse como consecuencia del incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 105 de la LIS para poder aplicar la reserva de nivelación. A estos efectos, se recuerda que en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, se deberá integrar en la **casilla [01038] «Incremento por incumplimiento reserva de nivelación (art. 105.6 LIS)»** de la página 14 del modelo 200, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5

por ciento, además de los intereses de demora.

- En la columna «**Importe pendiente de adicionar en períodos futuros**», se recogerán los importes correspondientes a los períodos impositivos 2018 a 2022, que no se adicionan en el período impositivo objeto de declaración y, por lo tanto, quedan pendientes de adicionar en períodos futuros.

La «**fila 2022^(*)**» solo debe cumplimentarse si la entidad tiene reducciones pendientes de integrar correspondientes a un período impositivo anterior iniciado en 2022.

Las **sociedades cooperativas** deberán reflejar los importes **a nivel de cuota y no de base imponible**.

A continuación, siguiendo la exigencia del artículo 105.3 de la LIS que establece que las entidades de reducida dimensión que minoren su base imponible por aplicación de la reserva de nivelación, deberán **dotar una reserva por el importe de la minoración**, deberán cumplimentar el apartado «Dotación de la reserva» de este cuadro de desglose, de la forma en que se detalla a continuación:

- En la columna «**Importe reserva a dotar**» se recogerán los importes relativos a la reserva pendiente de dotar referida a cada uno de los ejercicios de generación (2017 a 2022).
- En la columna «**Importe reserva dotada**», se recogerán los importes relativos a la reserva dotada en los ejercicios 2017 a 2022, que se doten en el período impositivo objeto de declaración.
- En la columna «**Importe reserva pendiente de dotación**», se recogerán los importes relativos a la reserva dotada en los ejercicios 2017 a 2022, que quede pendiente de dotación en el período impositivo objeto de declaración.
- En la columna «**Reserva dispuesta**», se recogerán los importes relativos a la reserva dotada en los ejercicios 2017 a 2022, dispuesta en el período impositivo objeto de declaración.

La «**fila 2022^(*)**» solo debe cumplimentarse si la entidad tiene reservas pendientes de integrar correspondientes a un período impositivo anterior iniciado en 2022.

Supuestos prácticos

Ejemplo 1:

La sociedad «M» es una entidad de reducida dimensión que tributa por el régimen especial aplicable a dichas entidades previsto en los artículos 101 a 105 de la LIS, cuyo período impositivo coincide con el año natural.

Dicha sociedad en el ejercicio 2021 estaba obligada a dotar una reserva de 100.000 euros y solo dotó en dicho ejercicio la cantidad de 50.000 euros.

En la **declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021**, la sociedad «M» debió cumplimentar el apartado «Dotación de la reserva» del cuadro «Reserva de nivelación» de la

página 20 bis del modelo 200 de la siguiente forma:

Ejercicio de generación	Importe reserva a dotar		Importe reserva dotada		Importe reserva pendiente dotación		Reserva dispuesta	
2021	[01112]	100.000	[01113]	50.000	[01114]	50.000	[01115]	0

Posteriormente en el ejercicio 2022, la sociedad «M» dota una reserva adicional de 25.000 euros correspondiente al importe de la reserva que estaba obligada a dotar en el ejercicio 2021.

En la **declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022**, la sociedad «M» deberá cumplimentar el apartado «Dotación de la reserva» del cuadro «Reserva de nivelación» de la página 20 bis del modelo 200 de la siguiente forma:

Ejercicio de generación	Importe reserva a dotar		Importe reserva dotada		Importe reserva pendiente dotación		Reserva dispuesta	
2022	[01872]	100.000	[01410]	75.000	[01411]	25.000	[01412]	0

Como se puede ver en este ejemplo, el importe de 100.000 euros a consignar en la columna «Importe reserva a dotar» no varía en las distintas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en tanto persista la obligación de dotar la reserva de nivelación.

Ejemplo 2:

La sociedad «A» es una entidad de reducida dimensión que tributa por el régimen especial aplicable a dichas entidades previsto en los artículos 101 a 105 de la LIS, cuyo período impositivo coincide con el año natural.

Ejercicio 2021:

Fondos propios de la sociedad «A» a 01/01/2021		Fondos propios de la sociedad «A» a 31/12/2021	
Capital social	300.000	Capital social	300.000
Reserva legal	30.000	Reserva legal	30.000
Reservas estatutarias	10.000	Reservas estatutarias	10.000
Reservas voluntarias	300	Reservas voluntarias	30.300
Resultado del ejercicio 2020	50.000	---	---

Otros datos:

Resultado de 2021 de la cuenta de pérdidas y ganancias del IS: 250.000
 No diferencia entre resultado contable y resultado fiscal
 Retenciones: 5.000
 Tipo de gravamen: 25%

Cálculo reservas de capitalización y de nivelación ejercicio 2021

1. En primer lugar, la sociedad «A» calcula la reserva de capitalización en los términos del artículo 25 de la LIS:

FP a efectos del artículo 25 a 01/01/2021		FP a efectos del artículo 25 a 31/12/2021	
Capital social	300.000	Capital social	300.000
Reservas voluntarias	300	Reservas voluntarias	30.300
Total:	300.300	Total:	330.300

Según los datos anteriores, el incremento de los fondos propios (Δ FP) es de 30.000

Por lo tanto, la reserva de capitalización del ejercicio según establece el artículo 25 de la LIS, será el 10% del incremento de los fondos propios de la sociedad, con el límite del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Reserva de capitalización = Reducción 10% de Δ FP = 3.000

Límite 10% BI previa a la reserva de capitalización = 10% 250.000 = 25.000

Reserva de capitalización pendiente de aplicar = 0

Deberán cumplirse los requisitos de mantenimiento del incremento de los fondos propios. Asimismo, deberá dotarse una reserva de capitalización por importe de 3.000.

2. En cuanto a la reserva de nivelación del ejercicio 2021 según establece el artículo 105 de la LIS podrá minorarse hasta el 10% de la base imponible positiva, con el límite de 1 millón de euros:

Reserva de nivelación = 10% de BI positiva = 10% 247.000 = 24.700

Límite = 1.000.000

La cantidad de 24.700 se adicionará a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo 2021, siempre que la sociedad A tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Deberá dotarse en 2021 una reserva de nivelación por importe de 24.700

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021 es la siguiente:

Liquidación del IS 2021	
Resultado contable antes de impuestos 2021	250.000
Diferencias	0
BI previa a la reducción del art. 25 y a la compensación de BI negativas	250.000
Reserva de capitalización (límite $10\% \times 250.000 = 25.000$)	-3.000
Compensación de bases imponible negativas períodos anteriores	0
Base imponible	247.000
Reserva de nivelación (límite 1.000.000)	-24.700
BI después de la reserva de nivelación	222.300
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	55.575
Deducciones y bonificaciones fiscales	0
Cuota líquida	55.575
Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
Cuota diferencial	50.575

Ejercicio 2022:

Fondos propios de la sociedad «A» a 01/01/2022		Fondos propios de la sociedad «A» a 31/12/2022	
Capital social	300.000	Capital social	300.000
Reserva legal	30.000	Reserva legal	30.000
Reservas estatutarias	10.000	Reservas estatutarias	20.000

Fondos propios de la sociedad «A» a 01/01/2022		Fondos propios de la sociedad «A» a 31/12/2022	
Reservas voluntarias	30.300	Reserva de capitalización	3.000
Resultado del ejercicio 2021	250.000	Reserva de nivelación	24.700
---	---	Reservas voluntarias	60.300

Otros datos:

Resultado de 2022 de la cuenta de pérdidas y ganancias del IS: -20.000
 No diferencia entre resultado contable y resultado fiscal
 Retenciones: 5.000
 Tipo de gravamen: 25%

Cálculo reservas de capitalización y de nivelación ejercicio 2022

- En primer lugar, la sociedad "A" calcula la reserva de capitalización en los términos del artículo 25 de la LIS:

FP a efectos del artículo 25 a 01/01/2022		FP a efectos del artículo 25 a 31/12/2022	
Capital social	300.000	Capital social	300.000
Reservas voluntarias	30.300	Reservas voluntarias	60.300
---	---	Reserva de capitalización	3.000
Total:	330.300	Total:	363.300

Según los datos anteriores, el incremento de los fondos propios (Δ FP) es de 33.000.

Por lo tanto, la reserva de capitalización del ejercicio según establece el artículo 25 de la LIS, será el 10 % del incremento de los fondos propios de la sociedad, con el límite del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Reserva de capitalización = Reducción 10% de Δ FP = 3.300

Límite 10% BI previa a la reserva de capitalización = 0

Reserva de capitalización pendiente de aplicar durante los dos ejercicios siguientes = 3.300

- En cuanto a la reserva de nivelación del ejercicio 2022, dado que la base imponible del período es de -20.000, las cantidades minoradas por reserva de nivelación de 2021 deberán adicionarse hasta dicho importe.

Adición de reserva de nivelación 2021 = 20.000

Reserva de nivelación pendiente de adicionar = 24.700 - 20.000 = 4.700

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2022 es la siguiente

Liquidación del IS 2022	
Resultado contable antes de impuestos 2022	-20.000
Diferencias	0
BI previa a la reducción del art. 25 y a la compensación de BI negativas	-20.000
Reserva de capitalización (límite 0)	0
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores	0
Base imponible	-20.000
Reserva de nivelación (límite BI negativa:-20.000)	20.000
BI después de la reserva de nivelación	0
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones fiscales	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
Cuota diferencial	-5.000

Cumplimentación en el modelo 200 de los cuadros de las reservas de capitalización y de nivelación ejercicios 2021 y 2022

• Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2021

Reserva de nivelación (página 20 bis del modelo 200)

Reducción en base imponible

Ejercicio de generación	Importe minoración BI en el período / pendiente de adicionar a inicio del período		Importe adicionado a base imponible en el período		Importe BI integrado en la declaración por incumplimiento de requisitos		Importe pendiente de adicionar en períodos futuros	
2021	[01034]	24.700	-	-	-	-	[01731]	24.700

Dotación de la reserva

Ejercicio de generación	Importe reserva a dotar		Importe reserva dotada		Importe reserva pendiente dotación		Reserva dispuesta	
2021	[01112]	24.700	[01113]	24.700	[01114]	0	[01115]	0

Reserva de capitalización (página 20 bis del modelo 200)

Ejercicio de generación	Derecho a reducir la BI generado en el período / pendiente de aplicar a inicio del período		Reducción BI aplicada		Reducción BI pendiente de aplicar en períodos futuros	
2021	[01106]	3.000	[01107]	3.000	[01108]	0
Reserva de capitalización dotada en el ejercicio					[01140]	0

• Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2022

Reserva de nivelación (página 20 bis del modelo 200)

Reducción en base imponible

Ejercicio de generación	Importe minoración BI en el período / pendiente de adicionar a inicio del período		Importe adicionado a base imponible en el período		Importe BI integrado en la declaración por incumplimiento de requisitos		Importe pendiente de adicionar en períodos futuros	
-------------------------	---	--	---	--	---	--	--	--

Reducción en base imponible

Ejercicio de generación	Importe minoración BI en el período / pendiente de adicionar a inicio del período		Importe adicionado a base imponible en el período		Importe BI integrado en la declaración por incumplimiento de requisitos		Importe pendiente de adicionar en períodos futuros	
2021	[01109]	24.700	[01730]	20.000	[01605]	0	[01111]	4.700

Dotación de la reserva

Ejercicio de generación	Importe reserva a dotar		Importe reserva dotada		Importe reserva pendiente dotación		Reserva dispuesta	
2021	[02413]	0	[02414]	0	[02415]	0	[02416]	20.000

Reserva de capitalización (página 20 bis del modelo 200)

Ejercicio de generación	Derecho a reducir la BI generado en el período / pendiente de aplicar a inicio del período		Reducción BI aplicada		Reducción BI pendiente de aplicar en períodos futuros	
2021	[02407]	3.300	[02408]	0	[02409]	3.300
Reserva de capitalización dotada en el ejercicio					[01140]	3.000

Determinación de la cuota íntegra (página 14 del modelo 200)

En el **segundo párrafo del artículo 30 de la LIS** se establece que en el caso de las entidades de reducida dimensión que apliquen la reserva de nivelación en los términos del artículo 105 de la LIS, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

Por lo tanto, estas entidades deberán consignar en la casilla [00562] «Cuota íntegra» de la página 14 del modelo 200, el resultado de aplicar a la casilla [01330] «Base imponible después de la reserva de nivelación», el tipo de gravamen de la casilla [00558] «Tipo de gravamen»:

$$[00562] = [01330] \times [00558] / 100$$

En el supuesto de que estas entidades **incumplan los requisitos** exigidos en el artículo 105 de la LIS para la aplicación de la reserva de nivelación, deberán consignar en la **casilla [01038]** «Incremento por incumplimiento de la reserva de nivelación (art. 105.6 LIS)» de la página 14 del modelo 200, el importe correspondiente a la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar dicho incumplimiento la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, **incrementadas en un 5 por ciento**, además de los intereses de demora, según lo dispuesto en el artículo 105.6 de la LIS.

Recuerde:

En los casos en que estas entidades **incumplan los requisitos** exigidos por el artículo 105 de la LIS para la **aplicación de los incentivos fiscales** de las entidades de reducida dimensión **distintos a la reserva de nivelación**, deberán proceder a ingresar la cuota íntegra y los intereses de demora correspondientes, consignando dichos importes en las **casillas [00615] y [00616]** «Incremento por pérdida de beneficios fiscales períodos anteriores» y en las **casillas [00617] y [00618]** «Intereses de demora» de la página 14 bis del modelo 200 (consulte capítulo 6 de este Manual).

Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje

Ámbito de aplicación

Delimitación subjetiva

Regulación: Artículo 113.1 LIS

Podrán acogerse a este régimen especial previsto en el Capítulo XVI del Título VII de dicha Ley:

- Las **entidades inscritas** en alguno de los **registros de empresas navieras** referidos en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados.

Estarán facultadas para **obtener el registro y el abanderamiento de buques civiles** las personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en España u otros Estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo siempre que, en este último supuesto, designen un representante en España.

- Las entidades que realicen, en su totalidad, la **gestión técnica y de tripulación** de buques incluidos en este régimen especial.

Se entiende por gestión técnica y de tripulación la asunción de la completa responsabilidad de la explotación náutica del buque, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la Explotación de buques y la prevención de la contaminación adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

Delimitación objetiva

Regulación: Artículo 113.2 LIS

Los **buques** cuya explotación posibilita la aplicación de este régimen especial deben reunir los siguientes **requisitos**:

- a. Estar **gestionados estratégica y comercialmente** desde España o desde el resto de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Se entiende por gestión estratégica y comercial la asunción por el propietario del buque o por el arrendatario, del control y riesgo de la actividad de navegación marítima o de trabajos en el mar.

- b. Ser **aptos** para la **navegación marítima** y estar **destinados** exclusivamente a **actividades de transporte** de mercancías, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar, sin perjuicio de lo que se indica en la letra c) siguiente.
- c. Tratándose de buques destinados a la **actividad de remolque** será necesario que menos del **50 por ciento** de los ingresos del período impositivo procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto. En el caso de buques con **actividad de dragado** será necesario que más del **50 por ciento** de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos, alcanzando este régimen exclusivamente a esta parte de su actividad.

En los dos casos, para las **entidades que cedan el uso de estos buques**, este requisito se entenderá cumplido cuando justifiquen que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple aquellos porcentajes en cada uno de los períodos impositivos en los que fuere aplicable este régimen a aquellas entidades.

Los buques destinados a la actividad de remolque y de dragado, **deberán estar registrados** en España o en otro estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Contribuyentes con buques no registrados

Regulación: Artículo 113.3 LIS

Cuando el régimen fuera aplicable a contribuyentes con buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el incremento del porcentaje del tonelaje neto de dichos buques respecto del total de la flota de la entidad acogida al régimen especial, cualquiera que fuese su causa, **no impedirá la aplicación de dicho régimen** a condición de que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce dicho incremento, **se mantenga** durante el período de los tres años posteriores.

Esta condición no se aplicará cuando el porcentaje del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea sea al menos del **60 por ciento**.

Inaplicación del régimen especial

Regulación: Artículos 113.4 y 113.5 LIS

Este régimen especial no podrá aplicarse cuando:

- a. La **totalidad de los buques no estén registrados** en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea. Tampoco podrán acogerse al presente régimen los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades pesqueras o deportivas, ni los de recreo.
- b. En los **períodos impositivos** en los que, pudiendo ser de aplicación este régimen, **concurran simultáneamente las siguientes circunstancias**:
 - Que la entidad tenga la condición de **mediana o gran empresa** de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea.
 - Que perciban una **ayuda de Estado de reestructuración** concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea.
 - Que la **Comisión Europea** no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

Para las **autorizaciones administrativas concedidas entre el 30 de abril de 2007 y el 29 de junio de 2011**, no **resultará de aplicación** el régimen fiscal de las entidades navieras en función del tonelaje a las agrupaciones de interés económico en la medida que constituya ayuda de Estado incompatible en los términos previstos en la Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013, relativa al régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero, conforme se establece en la disposición transitoria trigésima de la LIS.

Determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva

1. Cálculo de la base imponible de las actividades acogidas al régimen especial

Regulación: Artículo 114.1, 2 y 3 LIS

Las entidades acogidas a este régimen especial determinarán la parte de base imponible que se corresponda con la **explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques** que reúnan los requisitos detallados en el apartado anterior, aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de dichos buques la siguiente **escala**:

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas euros
Entre 0 y hasta 1.000	0,90 euros
Entre 1.001 y hasta 10.000	0,70 euros
Entre 10.001 y hasta 25.000	0,40 euros
Desde 25.001	0,20 euros

Nota: Para la aplicación de la escala se tomarán los días del período impositivo en los que los buques estén a disposición del contribuyente o en los que haya realizado la gestión técnica y de tripulación, excluyendo los días en los que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias.

La **parte de base imponible** que se determine mediante la **aplicación de esta escala**:

- Incluirá las **rentas** derivadas de los servicios de **practicaje, remolque, amarre y desamarre**, prestados al buque adscrito a este régimen, cuando el buque sea utilizado por la propia entidad, así como los servicios de **carga, descarga, estiba y desestiba** relacionados con la carga del buque transportada en él, siempre que se facturen al usuario del transporte y sean prestados por la propia entidad o por un tercero no vinculado a ella.
- En ella se considerará integrada la **renta positiva o negativa** que se ponga de manifiesto como consecuencia de la **transmisión de un buque afecto a este régimen**, siempre que no se trate de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación.
- No podrá ser compensada** (salvo por la renta generada en la transmisión de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial o de buques usados adquiridos una vez comenzada la aplicación del mismo), con bases imponibles negativas derivadas del resto de las actividades de la entidad naviera, ni del ejercicio en curso ni de los anteriores, ni tampoco con las bases imponibles pendientes de compensar en el momento de aplicación del régimen.

La **aplicación de este régimen** deberá abarcar a la totalidad de los buques del solicitante que cumplan los requisitos de dicho régimen, y a los buques que se adquieran, arrienden o gestionen con posterioridad a la autorización, siempre que cumplan dichos requisitos.

También podrán acogerse a este régimen los **buques tomados en fletamento**, siempre que la suma de su tonelaje neto no supere el **75 por ciento** del total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal sujeto al régimen. En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, la solicitud deberá estar referida a todas las entidades del grupo fiscal que cumplan los requisitos del artículo 113 de la LIS.

Supuesto de transmisión de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió al régimen especial o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación.

En estos supuestos, se debe proceder del siguiente modo:

- En el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se **dotará una reserva indisponible** por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla, o bien se especificará dicha diferencia, separadamente para cada uno de los buques y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de los mismos, en la memoria de sus cuentas anuales.

En el caso de **buques adquiridos** mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial de las **fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores** (Capítulo VII del Título VII de la LIS), el valor neto contable se determinará partiendo del valor de adquisición por el que figurase en la contabilidad de la entidad transmitente.

- El **incumplimiento** de la obligación de no disposición de la reserva o de la obligación de mención en la memoria constituirá infracción tributaria grave, sancionándose con una multa del 5 por ciento del importe de la citada diferencia.
- El importe de la citada reserva positiva, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, **se añadirá a la base imponible determinada mediante la escala** detallada anteriormente cuando se haya producido la citada transmisión.

De igual modo se procederá si el **buque se transmite**, de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen especial de las **fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores** (del Capítulo VII del Título VII de la LIS).

2. Cálculo de la base imponible del resto de actividades no acogidas al régimen especial

Regulación: Artículo 114.4 LIS

La determinación de la parte de base imponible que corresponda a estas actividades se realizará aplicando el **régimen general del Impuesto**, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de dichas actividades.

Esa parte de base imponible **estará integrada** por todos los ingresos que no procedan de actividades acogidas al régimen, por los gastos directamente relacionados con la obtención de los mismos, así como por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada

En el caso de la **actividad de dragado**, esta parte de base imponible incluirá la renta de esa actividad no acogida al régimen especial.

Tipo de gravamen y cuota

Regulación: Artículo 115 LIS

En todo caso, se aplicará a la base imponible total el tipo general de gravamen del **25 por ciento** previsto en el artículo 29.1 de la LIS.

El **tipo general** del Impuesto sobre Sociedades **se aplica** tanto a la parte de la base imponible derivada de la aplicación del régimen especial como a la parte de base imponible derivada del resto de actividades que pudiera llevar a cabo la entidad y que está sujeta a las normas generales del impuesto.

La parte de la cuota íntegra derivada de aplicar el tipo general de gravamen a la base imponible determinada en régimen de estimación objetiva, **no podrá reducirse** por la aplicación de ningún tipo de deducción o bonificación. Asimismo, la adquisición de los buques que se afecten al presente régimen no supondrá la aplicación de ningún incentivo ni deducción fiscal.

La parte de cuota íntegra que proceda del resto de base imponible **no podrá minorarse** por la aplicación de deducciones generadas por la adquisición de los buques referidos antes de su afectación al régimen especial.

Únicamente se podrán incluir **bonificaciones y deducciones** sobre la cuota íntegra derivada de la parte de base imponible sometida al régimen general y, en su caso, de la cuota íntegra derivada de las rentas obtenidas con motivo de la transmisión de los buques afectos a este régimen especial y que no integran la parte de base imponible determinada en régimen de estimación objetiva.

Pagos fraccionados

Regulación: Artículo 116 LIS

Los contribuyentes que se acojan a este régimen especial deberán efectuar pagos fraccionados de acuerdo con la **modalidad** establecida en el **artículo 40.3 de la LIS**, aplicada sobre la base imponible calculada conforme a las reglas establecidas en el artículo 114 de esta Ley y aplicando el porcentaje correspondiente al tipo general de gravamen regulado en el artículo 115 de la LIS, sin computar deducción alguna sobre la parte de cuota derivada de la parte de base imponible determinada según lo dispuesto en el artículo 114.1 de la LIS.

A estos efectos, en los modelos 202 y 222 al marcar la **casilla «Entidad que aplica el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje»** se consigna automáticamente el porcentaje del **25 por ciento**.

De acuerdo con la modificación en la disposición adicional decimocuarta de la LIS, introducida por el artículo cuatro de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, **se excluye del pago fraccionado mínimo** a las entidades que tributan por el régimen especial de tonelaje.

Para estos contribuyentes, en los supuestos de empresas con **cifra de negocios de importe**

igual o superior a 10 millones de euros, no será de aplicación el importe mínimo del pago fraccionado, por lo que el formulario de cumplimentación del modelo 202 **no realizará el cálculo de la casilla 33** (mínimo a ingresar).

En caso de entidades cuya base imponible se determina en parte conforme al método de estimación objetiva y en parte aplicando el régimen general del impuesto (actividades no incluidas en régimen especial), además de marcar en el modelo 202 la casilla «Entidad que aplica el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje», también deberán marcar la **casilla «Otras entidades con posibilidad de aplicar dos tipos impositivos»**.

En estos casos, se consignará 25/25N en la **casilla «Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades en curso»**.

En el apartado **«B.2 Casos específicos (entidades con más de un porcentaje)»**, en la **casilla 20** (base a tipo 1) se incluirá la base del pago fraccionado que corresponda a las actividades de la entidad que tributan en régimen general y en la **casilla 23** (base a tipo 2), se incluirá la base del pago fraccionado que corresponda a las actividades de la entidad que tributan en régimen especial.

Asimismo, estas entidades cuya base imponible se determina en parte conforme al método de estimación objetiva y en parte aplicando el régimen general del impuesto, en los supuestos de entidades con **cifra de negocios de importe igual o superior a 10 millones** de euros, el declarante **deberá incluir en la casilla 33** (mínimo a ingresar) el importe que, en su caso, corresponda para las actividades incluidas en régimen general, ya que estas actividades no están excluidas del pago fraccionado mínimo. Este dato debe consignarse directamente por el declarante.

Aplicación del régimen

Regulación: Artículos 117 LIS y 53 RIS

Este régimen especial se aplicará de la siguiente forma:

- a. Su aplicación está condicionada a la **autorización** por el Ministerio de Hacienda (actualmente, Ministerio de Hacienda y Función Pública) previa solicitud del contribuyente.

Dicha solicitud deberá estar referida a la totalidad de los buques explotados, o respecto de los que se realice la gestión técnica y de tripulación, por las entidades del mismo grupo fiscal, y deberá ir acompañada de los documentos que se enumeran en el artículo 53 del RIS.

- b. La **solicitud** deberá **especificar el período impositivo** a partir del cual vaya a surtir efectos y se presentará con anterioridad al inicio del mismo.
- c. La **instrucción y resolución** de este procedimiento corresponde a la **Dirección General de Tributos** que podrá solicitar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

Para la concesión del régimen, el Ministerio de Hacienda (actualmente, Ministerio de Hacienda y Función Pública) tendrá en cuenta la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo. A tal fin, la Dirección General de Tributos podrá recabar **informe previo** de los organismos competentes.

- d. Instruido el procedimiento y antes de redactar la propuesta de resolución, **se pondrá de manifiesto al contribuyente**, quien dispone de **15 días para formular alegaciones** y presentar los documentos y justificantes que considere oportunos.
- e. La **resolución** que ponga fin al procedimiento debe estar **motivada** y podrá autorizar el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje, o desestimar la concesión de dicho régimen. Dicha resolución **debe resolverse en el plazo de 3 meses**, transcurrido el cual puede entenderse denegada.
- f. La **autorización se concederá** por un período de **10 años** a partir de la fecha que establezca la autorización, pudiendo el contribuyente **solicitar su prórroga** por períodos adicionales de otros 10 años.
- g. Si con posterioridad a la concesión de una autorización el contribuyente **adquiere, arrienda, toma en fletamento o gestiona**, en su totalidad, otros buques que cumplan los requisitos del régimen, deberá presentar, en los términos expuestos en los apartados anteriores, una **nueva solicitud** referida a estos. La autorización adicional se concederá por el período temporal de vigencia que reste a la autorización inicial de régimen.

Recuerde:

La aplicación del régimen tributario de las entidades navieras en función del tonelaje será **incompatible**, para un mismo buque, con la aplicación de los incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante regulados en la disposición adicional cuarta de la LIS.

Renuncia e incumplimiento del régimen

Regulación: Artículos 117 LIS y 54 RIS

El contribuyente **podrá renunciar** a la aplicación del régimen. La renuncia se presentará antes de que finalice el período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

El **incumplimiento de los requisitos** establecidos en el presente régimen implicará el cese de los efectos de la autorización correspondiente y la pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales derivados de ella, debiendo ingresar, junto a la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, las cuotas íntegras correspondientes a las cantidades que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general de este Impuesto, en la totalidad de los períodos a los que resultó de aplicación la autorización, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

El incumplimiento de las condiciones del régimen o la renuncia a su aplicación, **impedirá formular una nueva solicitud** hasta que haya transcurrido un **mínimo de 5 años**.

El **artículo 113.3 de la LIS establece la condición** de que, cuando el régimen especial fuera aplicable a contribuyentes con buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el incremento del porcentaje del tonelaje neto de dichos buques respecto del total de la flota de la entidad acogida a dicho régimen, cualquiera que fuese su causa, no impedirá la aplicación del mismo, a condición de que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce dicho incremento, se mantenga durante el período de los 3 años posteriores. Esta condición no se aplicará cuando el porcentaje del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea sea al menos del 60 por ciento.

El **incumplimiento de esta condición** implicará la **pérdida del régimen** para aquellos buques adicionales que motivaron el incremento, procediendo la regularización establecida más arriba que corresponda exclusivamente a tales buques.

Cuando tal **incremento** fue motivado por la **baja de buques** registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea, la regularización corresponderá a dichos buques por todos los períodos impositivos en que los mismos hubiesen estado incluidos en este régimen.

Obligaciones formales

Regulación: Artículo 114.4 LIS

A los efectos del cumplimiento del presente régimen, la entidad deberá disponer de los **registros contables** necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas a este, así como los activos afectos a las mismas.

Cumplimentación del modelo 200

Caracteres de la declaración (página 1 del modelo 200)

Las entidades que se acojan en los términos establecidos en el artículo 113 de la LIS al régimen tributario especial de las entidades navieras en función del tonelaje, previsto en el Capítulo XVI del Título VII de la LIS, deberán marcar, en primer lugar, la **casilla [00022]** «Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje» de la página 1 del modelo 200.

Cumplimentación del cuadro «Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje» (página 21 del modelo 200)

Las entidades que apliquen el régimen especial de las entidades navieras deben cumplimentar este cuadro, consignando las magnitudes principales referidas a este régimen especial de la siguiente forma:

- En la **casilla [N1]** «Nº de buques a los que se aplica el régimen», se consignará el número de buques a los que se les aplica el régimen especial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 113 de la LIS.
- En la **casilla [00630]** «Base imponible resultante de aplicar la escala del artículo 114 LIS», se consignará el importe de la parte de la base imponible que se corresponda con la explotación o titularidad de los buques a los que resulte de aplicación el régimen especial. Este importe se obtendrá de la aplicación de la escala de gravamen establecida en el artículo 114.1 de la LIS.
- En la **casilla [00631]** «Importe de rentas generadas en transmisiones de buques (reserva, diferencia entre la amortización fiscal y contable)», se consignará el importe que corresponda a las rentas generadas en la transmisión de buques cuya titularidad ya la tuviera el contribuyente cuando accedió al régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez corresponda la aplicación del mismo. Dicho importe se determinará según el procedimiento indicado en el artículo 114.2 de la LIS.
- Si sobre el importe de la renta recogida en la casilla [00631] procede la compensación de bases imponibles negativas, la cuantía a compensar se consignará en la **casilla [00632]** «Compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores».
- En la **casilla [00579]** «Base imponible resultante de la aplicación del régimen», se consignará la suma de la casilla [00630] y de la casilla [00631], minorada en su caso, por el importe de la compensación de bases negativas recogido en la casilla [00632]:

$$[00579] = [00630] + ([00631] - [00632])$$

- Por último, el importe consignado en la casilla [00579] como resultado de la operación anterior, se trasladará a la misma casilla de la página 13 del modelo 200, a los efectos de poder determinar la base imponible de estas entidades (consulte al efecto el apartado [Determinación de la base imponible](#)).

A tener en cuenta:

En el supuesto de que se compensen bases imponibles 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, según establece el **artículo 114.2** de la LIS, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- Las **bases negativas que se compensen** se consignarán en la **casilla [00632]** de la página 21 del modelo 200. El importe compensado **no podrá ser superior** al de la casilla [00631] de la misma página.
- Asimismo, como todas las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores a compensar se detallan en la página 15 del modelo 200, el importe total que resulte a compensar, consignado en la **casilla [00547]** de dicha página 15, **deberá trasladarse** a la misma casilla de la página 13 del modelo 200, **minorando su importe** con el importe consignado en la casilla [00632] de la página 21 de dicho modelo.

Ajustes derivados de la aplicación del régimen especial (página 13 del modelo 200)

Las entidades que se hayan acogido al régimen fiscal especial de las entidades navieras en

función del tonelaje que se regula en el Capítulo XVI del Título VII de la LIS, calcularán la parte de base imponible que corresponda a la **explotación, titularidad** y, en su caso, **gestión técnica y de tripulación**, de los buques incluidos en el régimen, mediante la aplicación de las normas contenidas en el artículo 114 de la LIS. Estas normas suponen, en síntesis, la aplicación de una escala al número de toneladas de registro neto de cada uno de los buques, que sustituirá al resultado de explotación de estos buques. Por lo tanto, será necesario ajustar el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias para eliminar del mismo, la parte que se derive de las actividades acogidas al régimen especial.

A estos efectos, estas entidades deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00397] y [00398]** «Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (Capítulo XVI del Título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- Si la parte del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que se deriva de las actividades acogidas al régimen especial es **negativa**, se consignara su importe en la **casilla [00397]** de aumentos.
- Si por el contrario es **positiva**, se deberá consignar en la **casilla [00398]** de disminuciones.

Determinación de la base imponible (página 13 del modelo 200)

Para determinar la base imponible en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (casilla [00552]), las entidades que apliquen el régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje:

1. Deberán trasladar a la **casilla [00550]** «Base imponible antes de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas» de la página 13 del modelo 200, la suma de las siguientes casillas:
 - a. En la **casilla [00578]** «Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general» de la página 13 del modelo 200, se consignará la parte de la base imponible que corresponda a las actividades no sujetas al régimen especial.

Su determinación se efectuará aplicando el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de ellas.

Para ello, estas entidades deberán efectuar la siguiente operación:

$$[00578] = [00501] + [00417] - [00418]$$

A estos efectos, conviene resaltar que para la obtención previa de los importes correspondientes a las **casillas [00417] y [00418]** «Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» de la página 13 del modelo 200, las entidades navieras deberán haber computado los respectivos importes de las partidas de aumentos y disminuciones que en su caso procedan y, en todo caso, el importe de las **casillas [00397] o [00398]** «Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (Capítulo XVI del Título VII LIS)» (según corresponda y como se ha indicado en el apartado anterior respecto de ambas casillas).

El importe obtenido para la **casilla [00578]** **deberá incluirse** en dicha casilla en todo caso, incluso si el resultado es igual a cero o negativo y, en este último supuesto, precedido del signo menos (-).

Si el importe de la **casilla [00578]** resulta **negativo** no se efectuará la suma de las casillas [00578] y [00579], trasladando directamente el importe de la casilla [00579] a la casilla [00550].

- b. En la **casilla [00579]** «Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial» de la página 13 del modelo 200, se consignará la parte de la base imponible que se corresponda con la **explotación, titularidad y, en su caso, gestión técnica y de tripulación**, de los buques acogidos al régimen especial.

Para obtener el importe a consignar en esta casilla, previamente se deberá **cumplimentar el cuadro específico** «Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje» de la página 21 del modelo 200, de la forma en que se ha detallado anteriormente (para conocer cómo se cumple este cuadro, consulte el [siguiente apartado](#)).

2. Si estas entidades han consignado en la **casilla [00550]** «Base imponible antes de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas» de la página 13 del modelo 200, un **importe positivo** resultante de la **suma** de los importes de las **casillas [00578]** «Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general» y **[00579]** «Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial», **podrán compensar bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores de la siguiente forma:

- a. El importe total de bases imponibles negativas a compensar en el período impositivo objeto de liquidación, consignado en la casilla [00547] de la página 15 del modelo 200 (que resulta de la cumplimentación del cuadro «Detalle de la compensación de bases imponibles negativas»), deberá trasladarse a la misma casilla de la página 13 del modelo 200, pero minorado en el importe consignado en la casilla [00632] «Compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores» de la página 21 del modelo.

Las entidades navieras que tributan por este régimen especial al cumplimentar el cuadro «Detalle de la compensación de bases imponibles negativas» de la página 15 del modelo 200 (consulte la forma de cumplimentar dicho cuadro en el [Capítulo 5](#) de este Manual práctico), a diferencia del resto de entidades, no deberán efectuar el simple traslado del importe de la casilla [00547] de dicho cuadro a la misma casilla de la página 13 del modelo 200, sino que previamente deberán minorar el total consignado en la casilla [00547] de la página 15 del modelo 200 en el importe consignado en la casilla [00632] de la página 21 del modelo 200, y la cuantía resultante de tal minoración deberá ser la que se consigne en la casilla [00547] de la página 13 de dicho modelo.

- b. El importe consignado en la **casilla [00547]** de la página 13 del modelo 200 se deberá restar de la cuantía consignada en la casilla [00550], pero teniendo en cuenta que la **cantidad máxima** en que se puede **minorar** el importe de la casilla [00550] es el importe que figure en la **casilla [00578]**.
3. Finalmente, la cantidad resultante de restar la casilla [00547] a la casilla [00550], que no podrá ser negativa, se consignará en la **casilla [00552]** «Base imponible» de la página 13 del modelo 200.

Régimen fiscal especial de las SOCIMI

Régimen fiscal especial de la sociedad

Opción

Regulación: Artículo 8 y DT 1ª Ley 11/2009

Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI), **podrán optar** por aplicar el régimen especial regulado en dicha Ley, el cual será también aplicable a sus socios.

La **opción** deberá **adoptarse** por la junta general de accionistas y deberá **comunicarse** a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad, antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del período impositivo.

El régimen fiscal especial **se aplicará** en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique la renuncia al régimen.

Estas entidades **podrán optar** por la aplicación del régimen especial, **aun cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la Ley 11/2009**, siempre que dichos requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción por aplicar dicho régimen.

El **incumplimiento** de tal condición supondrá que la sociedad pase a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del propio período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento. Además, la sociedad estará obligada a ingresar, junto con la cuota dicho período impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial en los períodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

A tener en cuenta:

Este régimen fiscal especial es **incompatible** con todos los regímenes tributarios especiales previstos en el Título VII de la LIS, con excepción de los regulados en el Capítulo VII (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea), en el Capítulo X (Transparencia fiscal internacional) y en el Capítulo XII (Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero) de dicho Título.

Especialidades del régimen fiscal

Regulación: Artículo 9 Ley 11/2009

Las SOCIMI que opten por la aplicación de este régimen fiscal especial, se registrarán por lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en la Ley 11/2009:

1. **Tributarán** al tipo de gravamen del **0 por ciento** en el Impuesto sobre Sociedades.
2. En el caso de que generen **bases imponibles negativas**, no podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 26 de la LIS.
3. **Tampoco podrán aplicar el régimen de deducciones y bonificaciones** establecido en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la LIS.
4. En el supuesto de que **incumplan el requisito de permanencia de 3 años**, a que hace referencia el artículo 3.3 de la Ley 11/2009 o cuando, cualquiera que fuera la causa, se pase a tributar por otro régimen distinto en el Impuesto sobre Sociedades antes de que finalice dicho plazo:
 - En el caso de **inmuebles**, implicará la tributación de todas las rentas generadas por esos inmuebles en todos los períodos impositivos en que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, de acuerdo con el régimen general y el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.
 - En el caso de **acciones o participaciones**, implicará la tributación de aquella parte de las rentas generadas con ocasión de la transmisión, de acuerdo con el régimen general y el tipo general del gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

Todas estas regularizaciones se llevarán a cabo conforme a lo establecido en el artículo 125.3 de la LIS.

5. Los **dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las SOCIMI** respecto de los que se haya aplicado el régimen especial previsto para estas entidades estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta, cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, del IRNR con y sin establecimiento permanente o del IRPF.

No existirá obligación de retener cuando el perceptor sea una entidad que reúna los requisitos para la aplicación de la Ley 11/2009.

Gravámenes especiales

1. Gravamen especial sobre los beneficios distribuidos

- **Tipo de gravamen**

Las SOCIMI tributarán a un tipo de **gravamen especial del 19 por ciento** sobre el importe íntegro de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a los socios cuando:

- La participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5 por ciento y
- Dichos dividendos en sede de sus socios, estén exentos o tributen a un tipo inferior al 10 por ciento.

Este gravamen tendrá la consideración de **cuota del Impuesto sobre Sociedades**.

Este gravamen no se aplicará cuando el socio que percibe el dividendo sea una entidad a la que se aplique la Ley 11/2009.

Tampoco resultará de aplicación cuando los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por entidades no residentes que tengan por objeto social principal la tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI o en el de otras entidades no residentes en territorio español que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios, respecto de aquellos socios que:

- Posean una **participación igual o superior al 5 por ciento** en el capital social de aquellas, y
- Tributen por dichos dividendos o participaciones en beneficios, al menos, al tipo de gravamen del **10 por ciento**.

• Devengo

Este gravamen se devengará el día del **acuerdo de distribución de beneficios** por la junta general de accionistas u órgano competente.

• Autoliquidación e ingreso

El importe del gravamen especial se debe autoliquidar e ingresar a través del **modelo 217** aprobado por la Orden HFP/1922/2016, de 19 de diciembre, en el plazo de **dos meses desde la fecha de devengo**.

Su **presentación** se hará de forma obligatoria por **vía electrónica**.

Este gravamen especial no se aplica y, por lo tanto, **no existirá obligación de presentar el modelo 217** en los siguientes supuestos:

- Cuando el dividendo sea **percibido por una entidad a la que se aplique la Ley 11/2009**.
- Cuando los dividendos o participaciones en beneficios sean **percibidos por entidades no residentes** que tengan por objeto social principal la tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI o en el de otras entidades no residentes en territorio español que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios, respecto de aquellos socios que:
 - Posean una **participación igual o superior al 5 por ciento** en el capital social de aquellas, y
 - Tributen por dichos dividendos o participaciones en beneficios, al menos, al tipo de gravamen del **10 por ciento**.

2. Gravamen especial sobre los beneficios no distribuidos

• Tipo de gravamen

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, las SOCIMI tributarán a un tipo del **15 por ciento** sobre el importe de los **beneficios obtenidos** en el ejercicio que **no sea objeto de distribución**, en la parte que proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades ni se trate de rentas acogidas al período de reinversión de 3 años regulado en la letra b) del artículo 6.1 de la Ley 11/2009.

Este gravamen tendrá la consideración de **cuota del Impuesto sobre Sociedades**.

- **Devengo**

Este gravamen especial se devengará el día del **acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio** por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.

- **Autoliquidación e ingreso**

El importe del gravamen especial se debe autoliquidar e ingresar a través del **modelo 237** aprobado por la Orden HFP/1430/2021, de 20 de diciembre, en el plazo de **dos meses desde la fecha de devengo**.

Su **presentación** se hará de forma obligatoria por **vía electrónica**.

Régimen fiscal de la entrada-salida del régimen fiscal especial

Regulación: Artículo 12 Ley 11/2009

1. Entidades que están tributando por un régimen tributario distinto, y optan por la aplicación del régimen especial de las SOCIMI

Deberán actuar de la siguiente forma:

- Los **ajustes fiscales** pendientes de revertir en la base imponible en el momento de aplicación del presente régimen, se integrarán de acuerdo con el régimen general y el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.
- Las **bases imponibles negativas** que estuviesen pendientes de compensación en el momento de aplicación del presente régimen, se compensarán con las rentas positivas que, en su caso, tributen bajo el régimen general, en los términos establecidos en el artículo 26 de la LIS.
- La **renta** derivada de la **transmisión de inmuebles poseídos con anterioridad a la aplicación de este régimen**, de las participaciones en otras sociedades a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009, así como del resto de elementos del activo, realizada en períodos impositivos en que es de aplicación el régimen de las SOCIMI, se entenderá generada, salvo prueba en contrario, de forma lineal durante el tiempo de tenencia del inmueble, participación u otro elemento del activo transmitidos.

En cuanto a la parte de dicha renta imputable a los períodos impositivos anteriores, se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario anterior a la aplicación del régimen de las SOCIMI.

- Las **deducciones** en la cuota íntegra **pendientes de aplicar**, se deducirán de la cuota íntegra que, en su caso, proceda de la aplicación del régimen general, en los términos establecidos en el Título VI de la LIS.

2. Entidades que estuviesen tributando por el régimen especial de las SOCIMI y pasen a tributar por otro régimen distinto

La **renta** derivada de la **transmisión de inmuebles o de participaciones en otras entidades** a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009, poseídos al inicio del período impositivo en que la sociedad pase a tributar por otro régimen fiscal distinto, realizada en períodos impositivos en que es de aplicación ese otro régimen, se entenderá generada, salvo prueba en contrario, de forma lineal durante todo el tiempo de tenencia del inmueble o participación transmitidos.

En cuanto a la parte de dicha renta imputable al período impositivo en que resultó de aplicación el régimen de las SOCIMI, se gravará según lo establecido en la Ley 11/2009.

Régimen fiscal especial de los socios

Regulación: Artículo 10 Ley 11/2009

En cuanto al tratamiento de los **dividendos distribuidos** con cargo a beneficios o reservas respecto de los que se haya aplicado el régimen fiscal especial establecido en la Ley 11/2009, cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, **no será de aplicación la exención** establecida en el **artículo 21 de la LIS**.

Dicha exención tampoco se aplicará a las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de sociedades que hayan optado por el régimen de las **SOCIMI**, cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente.

Cumplimentación del modelo 200

Caracteres de la declaración (página 1 del modelo 200)

En primer lugar, las entidades que apliquen el régimen especial previsto en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, deberán marcar una de las siguientes casillas de la página 1 del modelo 200:

- **Casilla 00012 SOCIMI**

Deberán marcar esta casilla las SOCIMI y las entidades residentes en territorio español a las que se refiere el artículo 2.1 c) de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, siempre que cumplan los requisitos establecidos en dicha norma.

Esta casilla se deberá marcar tanto en el período impositivo en que las entidades hayan optado (mediante la correspondiente comunicación a la que se refiere el artículo 8.1 de la Ley

11/2009) por aplicar el régimen especial, como en los sucesivos períodos en los que sigan aplicando el régimen especial y que concluyan antes de que se comunique la renuncia a dicho régimen.

En el **período impositivo** en que **se opte por aplicar el régimen especial** de las SOCIMI, dichas entidades deberán marcar también la **casilla [00064]** «Régimen fiscal entrada SOCIMI» de la página 1 del modelo 200.

- **Casilla 00064 Régimen fiscal entrada SOCIMI**

Deberán marcar esta casilla las SOCIMI y las entidades residentes en territorio español a las que se refiere el artículo 2.1.c) de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, siempre que cumplan los requisitos establecidos en dicha norma, en el período impositivo en el que **hayan optado** por aplicar el régimen tributario especial de las SOCIMI previsto en la citada Ley 11/2009.

Las sociedades que opten por la aplicación de este régimen fiscal especial, que estuviesen tributando por otro régimen distinto, deberán tener en cuenta las **reglas** aplicables al **régimen de entrada al régimen especial** previstas en el artículo 12 de la Ley 11/2009.

Según se establece en el artículo 8.1 de la Ley 11/2009, la **opción** por aplicar el régimen especial se deberá **adoptar** por la junta general de accionistas y deberá **comunicarse** a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad, **antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del período impositivo**. La comunicación realizada fuera de este plazo impedirá aplicar este régimen fiscal en dicho período impositivo.

El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique la renuncia al régimen.

- **Casilla 00057 Régimen fiscal salida SOCIMI**

Marcarán esta casilla aquellas entidades que estuviesen tributando por el régimen fiscal especial de las SOCIMI y **pasen a tributar por un régimen del Impuesto sobre Sociedades distinto**, y que hayan obtenido rentas derivadas de la transmisión de inmuebles o de participaciones en otras entidades poseídos al inicio del período impositivo en que la sociedad pase a tributar por el régimen fiscal distinto al de las SOCIMI, cuando esa transmisión sea realizada en períodos en que es de aplicación ese régimen distinto, y que según lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, deban gravar en el período objeto de declaración, la parte de dicha renta imputable a los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen especial de las SOCIMI.

El artículo 12.2 de la Ley 11/2009 establece que en el caso de sociedades que estuviesen tributando por el régimen fiscal de las SOCIMI y pasen a tributar por otro régimen distinto, la **renta derivada de la transmisión de inmuebles o de participaciones** en otras entidades a las que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009 poseídos al inicio del período impositivo en que la sociedad pase a tributar por otro régimen fiscal distinto, realizada en períodos en que es de aplicación ese otro régimen distinto, se entenderá **generada de forma lineal**, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido.

La parte de dicha renta imputable a períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de las SOCIMI, se gravará según lo establecido en la Ley 11/2009.

Determinación de la base imponible (páginas 12 y 13 del modelo 200)

Para determinar la base imponible en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (casilla [00552]), las entidades que apliquen el régimen especial de las SOCIMI, tendrán en cuenta las siguientes **especialidades**:

1. Deberán cumplimentar los apartados correspondientes de las páginas 12 y 13 del modelo 200 hasta obtener el importe a consignar en la **casilla [00550]** «Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas» de la página 13 de dicho modelo, de la misma forma que se indica en el [Capítulo 5](#) de este Manual para el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

De esa misma manera deberá proceder la entidad que se encuentre en cualquiera de los casos a que se refieren las letras a) y c) del artículo 12.1 de la Ley 11/2009 y que en el período impositivo objeto de declaración, deba incluir rentas o ajustes fiscales a los que se deba aplicar el régimen y el tipo de gravamen generales, por los que tributaba dicha entidad antes de aplicar el régimen especial de las SOCIMI.

2. En cuanto a la **compensación de bases imponibles negativas** de períodos impositivos anteriores, hay que tener en cuenta lo siguiente:
 - a. **Si la entidad ha tenido que incluir alguno de los importes relativos a las letras a) y c) del artículo 12.1 de la Ley 11/2009 en el cálculo de la casilla [00550]** «Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas» de la página 13 del modelo 200, podrá compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En este caso, el importe recogido en la **casilla [00550]** se podrá minorar en el importe correspondiente a las bases imponibles que estuviesen pendientes de compensar en el momento de inicio de la aplicación por la entidad del régimen fiscal especial de las SOCIMI. Dicho importe se consignará en la **casilla [00547]** «Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores» de la página 13 del modelo 200, teniendo en cuenta que, de dicha compensación, no puede resultar un importe negativo.

Además, en estos casos en los que la entidad ha tenido que incluir alguna renta o ajuste fiscal de los referidos, el importe a consignar en la **casilla [00520]** «Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general» de la página 14 del modelo 200, será el resultado de restar del importe de la **casilla [00550]** el de la **casilla [00547]** para la compensación mencionada en el párrafo anterior.

- b. **Si la entidad no ha tenido que integrar rentas o efectuar ajustes de los referidos anteriormente**, relativos al régimen fiscal previo al de las SOCIMI, **no podrá compensar** las bases imponibles negativas pendientes en el momento de inicio de la aplicación por la entidad del régimen fiscal especial de las SOCIMI.

Por lo tanto, la **casilla [00552]** «Base imponible», tendrá el **mismo importe** que el de la **casilla [00550]** «Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas», y que será el mismo importe a incluir en la **casilla [00521]** «Parte de la base imponible que tributa al tipo de gravamen del 0%» de la página 14 del modelo 200.

A tener en cuenta:

Las entidades que **opten** por el régimen especial de SOCIMI que tributen al tipo de gravamen del **0 por ciento**, en caso de generarse bases imponibles negativas, **no podrán aplicar el mecanismo de compensación de bases previsto en el artículo 26 de la LIS**. Esta prohibición sólo afecta a la base imponible a la que es de aplicación el tipo del 0 por ciento. Es decir, en el caso de que existieran rentas positivas que tributaran de acuerdo con el régimen general y al tipo general de gravamen, sí resultaría de aplicación para dichas rentas el mecanismo de compensación de bases previsto en el artículo 26 de la LIS.

3. En consecuencia, el importe a consignar en la **casilla [00552]** «Base Imponible» será la **suma** de los importes consignados en las **casillas [00520]** «Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general» y **[00521]** «Parte de la base imponible que tributa al tipo de gravamen del 0%».

Determinación de la cuota (página 14 del modelo 200)

Para determinar la cuota líquida en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (casilla [00592] de la página 14 del modelo 200), las entidades que apliquen el régimen especial de las SOCIMI, tendrán en cuenta las siguientes **especialidades**:

1. Para calcular la cuota íntegra deberán consignar en la **casilla [00562]** «Cuota íntegra» de la página 14 del modelo 200, la **suma** de los productos obtenidos sobre los importes recogidos en las **casillas [00521]** «Parte de la base imponible que tributa al tipo de gravamen del 0%» y **[00520]** «Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general»:
 - a. Sobre el importe de la **casilla [00521]** se aplicará el tipo de gravamen del **0 por ciento**. Por lo tanto, la cuota íntegra que corresponda a esa parte de la base imponible será cero.
 - b. Sobre el importe de la **casilla [00520]**, se aplicará el **tipo general del impuesto** que será el mismo que aplicó la entidad en el régimen por el que tributaba con anterioridad a aplicar el régimen especial de las SOCIMI.

En los casos de incumplimiento del requisito del plazo de permanencia a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, o en los que la sociedad pase a tributar por otro régimen distinto antes de que se cumpla el referido plazo, se aplicará el tipo general.

En consecuencia, el importe a consignar en la casilla [00562], será el resultado de realizar la siguiente operación:

$$[00562] = [00520] \times ([00558] / 100)$$

Caso especial del artículo 12.2 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre

En el caso previsto en el artículo 12.2 de la Ley 11/2009, es decir, cuando se genere renta derivada de la transmisión de inmuebles que se posean al inicio de un ejercicio en el que la sociedad pase a tributar por otro régimen fiscal distinto del de las SOCIMI y que se transmitan en períodos en que es de aplicación ese otro régimen (este mismo criterio se aplicará a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras entidades a que se refiere el artículo 2.1 de dicha ley), entendiéndose generada dicha renta de forma lineal en todos los años de propiedad del inmueble, la cuota íntegra del período impositivo la compondrán la parte relativa al régimen distinto del SOCIMI y la parte correspondiente a las referidas transmisiones gravadas según lo establecido en la citada ley.

$$[00562] = [00520] \times ([00558] / 100)$$

2. Para calcular la cuota líquida cuyo importe se consignará en la casilla [00592] de la página 14 del modelo 200, se debe tener en cuenta que las **bonificaciones y deducciones** recogidas en dicha página del modelo 200 **no se pueden aplicar** sobre el importe consignado en la casilla [00521] «Parte de la base imponible que tributa al tipo de gravamen del 0%».

En cambio, **sí se podrán aplicar** sobre el importe consignado en la casilla [00520] «Parte de la base imponible que tributa al tipo general», minorado previamente por el importe recogido en la casilla [00562] «Cuota íntegra» de la página 14 del modelo 200.

En los casos **de incumplimiento del requisito del plazo de permanencia** a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, o en los que la sociedad pase a tributar por otro régimen distinto antes de que se cumpla el referido plazo, **podrán ser aplicables las bonificaciones y las deducciones** que, en su caso, pudieran corresponder.

3. Una vez obtenida la cuota líquida (casilla [00592]), el modelo 200 se cumplimentará según lo indicado a lo largo de este Manual Práctico respecto del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.
4. **Incumplimiento.** Las sociedades que apliquen y/o hayan aplicado el régimen fiscal especial de las SOCIMI y hayan **incumplido el plazo de 3 años** de permanencia a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, conforme a lo establecido en el artículo 9.1 de la Ley 11/2009, deberán incluir en las **casillas [00633] y [00642]** «Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI» (en el caso de que tribute exclusivamente al Estado o ante una o varias de las Administraciones tributarias forales, respectivamente) de la página 14 bis del modelo 200, las cuotas íntegras y, en su caso, demás cantidades, resultantes de gravar las rentas generadas con ocasión de la transmisión de inmuebles y participaciones de acuerdo con el régimen general del Impuesto sobre Sociedades en orden a proceder a la regularización pertinente prevista en el artículo 125.3 de la LIS.

Asimismo, las sociedades que habiendo optado por la aplicación del régimen especial de las SOCIMI con las condiciones previstas en la **disposición transitoria primera de la Ley 11/2009** incumplan dichas condiciones y, por tanto, pasen a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, deberán incluir en estas casillas el importe de la diferencia a que se refiere el segundo párrafo de dicha disposición transitoria.

En los **supuestos de tributación conjunta**, se consignará en las **casillas [00633] y [00642]** los importes que proceda reintegrar en la presente declaración por los conceptos referidos en el párrafo anterior y en la proporción que corresponda a cada Administración.

Glosario de abreviaturas

1. BI: Base Imponible
2. DT: Disposición Transitoria
3. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
4. ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
5. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
6. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
7. IS: Impuesto sobre Sociedades
8. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
9. NECA: Normas de elaboración de las cuentas anuales
10. PGC: Plan General de Contabilidad
11. RDLeg.: Real Decreto Legislativo
12. RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
13. SOCIMI: Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario

Documento generado con fecha 29/Septiembre/2023 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /
Manual práctico de Sociedades 2022.

