

Capítulo 5. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades: Determinación de la base imponible

Índice

- **Capítulo 5. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades: Determinación de la base imponible**
 - **Base imponible: cuestiones generales**
 - **Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (casilla 00500)**
 - **Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes del Impuesto sobre Sociedades (casilla 00501)**
 - **Base imponible antes de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas (casilla 00550)**
 - **Base imponible después de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas (casilla 00552)**
 - **Base imponible después de la reserva de nivelación (casilla 01330)**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 5. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades: Determinación de la base imponible

El contribuyente determina la base imponible a declarar en el Impuesto sobre Sociedades mediante la cumplimentación de las páginas 12, 13 y 14 del modelo 200.

En relación con la determinación de la base imponible de los contribuyentes que apliquen alguno de los regímenes fiscales especiales regulados en el Título VII de la LIS, las explicaciones contenidas en este Capítulo se deben complementar con lo expuesto al respecto en el [Capítulo 9](#) «Regímenes tributarios especiales (I)» y en el [Capítulo 10](#) «Regímenes tributarios especiales (II)» de este Manual práctico.

Asimismo, los contribuyentes que apliquen el régimen especial de las cooperativas o el régimen fiscal de Canarias, para determinar su base imponible deberán tener en cuenta las especialidades expuestas en el [Capítulo 11](#) «Régimen fiscal de las cooperativas» y en el [Capítulo 12](#) «Régimen fiscal de Canarias» de este Manual práctico.

Base imponible: cuestiones generales

Concepto

El **artículo 10 de la LIS** establece que la base imponible está constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Métodos de determinación

La base imponible se determinará por los siguientes métodos:

- **Estimación directa**

La base imponible se calcula **corrigiendo**, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el **resultado contable** determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

- **Estimación objetiva**

La base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los

signos, **índices o módulos** a los sectores de actividad que determine la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este método se aplica a las entidades que se acojan al régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje regulado en el Capítulo XVI del Título VII de la LIS (consulte el [Capítulo 10](#) de este Manual Práctico).

- **Estimación indirecta**

La aplicación de este método es **subsidiaria**, y solo podrá utilizarse en los términos establecidos por el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (casilla 00500)

1. Con carácter general

Se trasladará a la **casilla [00500]** «Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» de la página 12 del modelo 200, el importe que figure como resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en la casilla [00500] de la página 8 del modelo 200. En caso de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

2. Especialidades

- Si se trata de una entidad obligada a llevar su **contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España**, trasladará a esta casilla el importe que figure como resultado del ejercicio en la casilla [00500] de la página 30 del modelo 200. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).
- Si la entidad declarante es una **entidad aseguradora** a la que sea de aplicación obligatoria el Plan de contabilidad aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio, trasladará a esta casilla el importe que figure como resultado del ejercicio en la casilla [00500] de la página 40 del modelo 200. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).
- Si a la entidad declarante se le aplica la **Circular 3/2008**, de 11 de septiembre, de la Comisión del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de Información reservada de las instituciones de inversión colectiva, trasladará a esta casilla el importe que figure como resultado del ejercicio en la casilla [00500] de la página 46 del modelo 200. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne en dicha casilla irá precedida del signo menos (-).
- Si la entidad declarante es una **sociedad de garantía recíproca**, a la que se le aplica lo dispuesto en la Orden EHA/1327/2009, de 26 de mayo, sobre normas especiales para la elaboración, documentación y presentación de la Información contable de las sociedades de garantía recíproca, trasladará a esta casilla el importe que figure como resultado del ejercicio en la casilla [00500] de la página 51 del modelo 200. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne en dicha casilla deberá ir precedida del signo menos (-).

Informa:

Imputación fiscal de las donaciones. Contablemente, las donaciones que tengan por objeto activos de inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputan como ingresos del ejercicio en proporción a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Fiscalmente el régimen es distinto: en el caso de adquisiciones lucrativas debe integrarse en la base imponible el valor de mercado del elemento en el período impositivo en el que se recibe y, por tanto, será preciso realizar un aumento al resultado contable.

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes del Impuesto sobre Sociedades (casilla 00501)

Sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (casilla [00500]), se deben aplicar las correcciones por el Impuesto sobre Sociedades (casillas [00301] y [00302]). El importe obtenido en esta operación se consignará en la **casilla [00501]** «Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades»:

$$[00501] = [00500] + [00301] - [00302]$$

Distinguiamos entre las siguientes correcciones:

Correcciones por el Impuesto sobre Sociedades

La necesidad de aplicar esta corrección en las **casillas [00301] y [00302]** «Correcciones por Impuesto sobre Sociedades» de la página 12 del modelo 200, viene impuesta por la distinta consideración que las normas contables y fiscales tienen sobre las cuotas del Impuesto sobre Sociedades. Así, la norma contable considera que el importe de la cuota del Impuesto sobre Sociedades se computará en la cuenta de pérdidas y ganancias como una partida de gasto o de ingreso, según la cuenta o conjunto de cuentas representativas de dicho concepto tenga saldo deudor o acreedor, respectivamente.

En cambio, el **artículo 15.b) de la LIS** establece que **no son fiscalmente deducibles** los gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y que **no tienen la consideración de ingresos** los procedentes de dicha contabilización.

Cumplimentación del modelo 200

- En la **casilla [00326]** de la página 8 «Cuenta de pérdidas y ganancias» de dicho modelo se refiere a «Impuestos sobre beneficios», por lo que además del Impuesto sobre Sociedades, pueden estar incluidos en ella impuestos sobre beneficios obtenidos en el extranjero, como los que graven rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente, los que graven rentas obtenidas en el extranjero sin mediar establecimiento permanente, o los impuestos que particularmente graven dividendos o participaciones en beneficios de sociedades extranjeras.

Asimismo, las **SOCIMI** incluirán en esta casilla los importes resultantes de aplicar los siguientes **gravámenes especiales** sobre beneficios considerados cuota del Impuesto de

Sociedades:

- El **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. El importe de este gravamen se debe autoliquidar e ingresar en el modelo 217.
- El **15 por ciento** sobre el importe de los **beneficios** obtenidos en el ejercicio que **no sean 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. El importe de este gravamen se debe autoliquidar e ingresar en el modelo 237.
- Al importe que se consigne en la **casilla [00328]** «Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos», le corresponderá una parte de cuota del Impuesto sobre Sociedades no incluida en la citada **casilla [00326]**.

Por lo tanto:

- Al importe consignado en la **casilla [00326]** y considerando el signo positivo o negativo que al mismo le sea atribuible, se le deberá restar algebraicamente los impuestos sobre beneficios obtenidos en el extranjero (con su signo), y en su caso, los importes de los gravámenes especiales aplicados por las SOCIMI (con su signo). Simultáneamente, a dicho importe (con su signo) se le sumará algebraicamente la parte del Impuesto sobre Sociedades (con su signo) que corresponda por el resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.
- Si tras efectuar las mencionadas operaciones de resta y suma algebraicas sobre el referido importe de la **casilla [00326]**, la cantidad resultante es:
 - **Positiva**, la cuota del Impuesto sobre Sociedades que esa cantidad resultante representa se habrá considerado como un ingreso adicional al ser un crédito a favor del contribuyente. De esta forma, en la **casilla [00302]** de la página 12 de liquidación del modelo, se deberá incluir tal cantidad como disminución al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - **Negativa**, la cuota del Impuesto sobre Sociedades que la misma representa se habrá considerado como gasto contable. De esta forma, en la **casilla [00301]** de la página 12 de liquidación del modelo, se deberá incluir tal cantidad como aumento al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En todo caso, las referidas operaciones algebraicas efectuadas sobre el importe consignado en la casilla [00326], solo deberán realizarse a los efectos de practicar las correcciones de las casillas [00301] y [00302].

A tener en cuenta:

Por último, hay que tener en cuenta que las referencias a la **casilla [00326]** realizadas en este apartado, deberán entenderse realizadas a las siguientes casillas:

- **Casilla [00258]** de la página 30 del modelo, cuando se trate de entidades obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España.
- **Casilla [00379]** de la página 40 del modelo, para entidades aseguradoras a las que sea de aplicación obligatoria el Plan de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio.
- **Casilla [00242]** de la página 46 del modelo, en el caso de instituciones de inversión colectiva, con la aplicación de la Circular 3/2008, de 11 de septiembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, así como en el caso de otras entidades que apliquen el modelo de cuentas que se establece en esa Circular.
- **Casilla [00193]** de la página 51 del modelo, para sociedades de garantía recíproca.

Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo

El artículo **62.1 a) de la LIS** establece que la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros conceptos, las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en la LIS para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el artículo 10.3 de la LIS, se referirán al grupo fiscal.

Se trata de reglas de homogeneización de la base imponible, atendiendo a los requisitos o calificaciones referidos al grupo fiscal.

En aplicación de lo anterior, la entidad declarante consignará en las **casillas [01230] y [01231]** «Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1 a) LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.)» de la página 12 del modelo 200, los importes correspondientes a las correcciones al resultado contable que surjan al tener en cuenta los requisitos contables referidos al grupo fiscal.

A tener en cuenta:

Estas casillas solo deberán cumplimentarse por las entidades que marquen las **casillas [00009] y [00010]** de la página 1 del modelo 200, correspondientes a las entidades dominantes y dependientes de un grupo fiscal, respectivamente.

Base imponible antes de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas (casilla 00550)

Cálculo

El importe a consignar en la **casilla [00550]** «Base Imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y de la compensación de bases impositivas negativas» se obtiene tras aplicar al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (casilla [00501]) el total de las correcciones que correspondan (casillas [00417] y [00418]):

$$[00550] = [00501] + ([00417] - [00418])$$

El resultado de esta operación se deberá consignar en la casilla [00550] en todo caso, incluso cuando sea igual a cero o negativo. Y, en este último supuesto, precedido del signo menos (-).

La **disposición transitoria primera de la LIS** establece que los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases impositivas del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a períodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014, se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases impositivas correspondientes a los períodos impositivos en los que sea de aplicación dicha Ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o se tome en cuenta dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades.

Correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el Impuesto sobre Sociedades)

Sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes del Impuesto sobre Sociedades (casilla [00501]), se deben aplicar las **correcciones** que se detallan en las **casillas [00355] a [00414]** de las páginas 12 y 13 del modelo 200.

Antes de proceder a explicar el contenido de las distintas casillas que componen este apartado, es preciso señalar que la incorporación de las diferentes correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, contenida en el modelo de declaración, se ha realizado de la forma más sistemática posible, de acuerdo con los preceptos normativos que regulan los distintos ajustes extracontables y cuya reseña se acompaña en cada caso.

Importante:

Cualquier corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que no tenga una casilla específica para la inclusión del importe correspondiente, se incluirá en las **casillas [00413]** (aumentos) y **[00414]** (disminuciones) «Otras correcciones al resultado contable» de la página 13 del modelo 200.

Además, se debe tener en cuenta que la inclusión de los importes de las distintas correcciones en sus casillas correspondientes, deberá realizarse sin signo.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el Impuesto sobre Sociedades)

Cumplimentación del cuadro «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» (páginas 19 y 26 bis a sexies del modelo 200)»

En este cuadro, el contribuyente de forma **obligatoria** deberá desglosar cada una de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que incluya en la declaración del Impuesto sobre Sociedades (páginas 12 y 13 del modelo 200). El importe total de estas correcciones se recoge en las **casillas [00417] y [00418]** «Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)», que fundamentalmente se agrupan según sean **permanentes o temporarias** (y éstas según que tengan su origen en el ejercicio o en ejercicios anteriores), en función de que no sean cancelables en ejercicios futuros con correcciones de signo contrario (permanentes) o que deban cancelarse en futuros ejercicios con las respectivas correcciones de signo opuesto (temporarias). También se cumplimentará el importe correspondiente a las partidas relativas a los **salDOS** (de aumentos y de disminuciones) pendientes a fin de ejercicio y sus totales correspondientes, lo que permitirá que en ejercicios futuros se pueda suministrar esta información fiscal al contribuyente en la columna «Saldo pendiente a principio de ejercicio» mediante «Datos fiscales» para facilitar la cumplimentación de la declaración.

La cumplimentación del cuadro de desglose de la página 19 del modelo 200 se realizará simultáneamente a medida que se vayan introduciendo los importes de las correcciones de las páginas 12 y 13 de dicho modelo. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

Correcciones permanentes positivas

En el caso de que el contribuyente tenga que realizar una corrección al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que suponga una corrección permanente positiva al resultado contable, al cumplimentar la casilla que corresponda de las páginas 12 y 13, se mostrará simultáneamente en el formulario Sociedades WEB el cuadro de desglose «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» de la página 19 del modelo 200. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

En este caso, **únicamente estará habilitada** para su cumplimentación la casilla correspondiente a «**Aumentos de correcciones permanentes**» de la parte del cuadro de la página 19 del modelo 200 dedicada a «Correcciones del ejercicio». **No podrá cumplimentarse** la columna que recoge los saldos pendientes a principio y a fin de ejercicio ya que al tratarse de un ajuste extracontable permanente no existe saldo pendiente pues el ajuste **no podrá ser objeto de reversión** en ejercicios siguientes.

Ejemplo:

La entidad «A» cuyo período impositivo coincide con el año natural, presentó e ingresó el modelo 202 correspondiente al primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades de 2022 fuera de plazo (1 mes más tarde) sin requerimiento previo de la Administración tributaria,

el importe ingresado ascendió a 10.000 euros. Con fecha 10 de junio de 2022, esta entidad recibió liquidación del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulado en el artículo 27 de la LGT, por importe de 200 euros (2 por ciento, 1 por ciento más 1 por ciento adicional por retraso de un mes), si bien, procedió a pagar el 13 de julio de 2022 el importe de 150 euros por aplicación de la reducción del 25 por ciento contenida en el artículo 27.5 de la LGT, como se indicaba en la propia liquidación del recargo, por tener derecho al mismo al ingresar el importe restante del recargo en el plazo establecido en el artículo 62.2 LGT (hasta el 20 de julio de 2022) y ya haber ingresado la deuda derivada de la autoliquidación en el momento de la presentación de la misma.

En este ejemplo, la entidad «A» tiene un **gasto no deducible** por importe de 150 euros por razón del **artículo 15 c) de la LIS** que establece que no serán fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Se trata de una **corrección permanente** porque este gasto en ningún momento podrá ser deducible.

Esta entidad deberá realizar en el modelo 200 del período 2022, un **ajuste positivo** al resultado contable en la **casilla [01815]** «Multas, sanciones y otros (artículo 15 c) LIS)» de la página 12 del modelo 200 por importe de 150 euros.

Ejercicio	Contablemente	Fiscalmente	Corrección fiscal	Modelo 200
2022	- 150	0	+ 150	Casilla [01815]

En el formulario Sociedades WEB, cuando vaya a cumplimentarse la casilla [01815] de la página 12 del modelo 200, se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200. En este cuadro, **únicamente estará habilitada** para su cumplimentación la casilla correspondiente a «**Aumentos de correcciones permanentes**» de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio». El formulario colocará la información cumplimentada en el cuadro de la página 19 en la **casilla [02771]** de la página 26 ter del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2022 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	150	---	---	---
Correcciones temporarias	---	---	---	---	---	---
Total	---	---	150	---	---	---

Ejercicio 2022 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
con origen en el ejercicio						
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	---		
Total	---	---	150	---	---	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS)	AUMENTO	---	[02771] 150	---	---	---

Correcciones permanentes negativas

En el caso de que el contribuyente tenga que realizar una corrección al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que suponga una corrección permanente negativa al resultado contable, al cumplimentar la casilla que corresponda de las páginas 12 y 13, se mostrará simultáneamente en el formulario Sociedades WEB el cuadro de desglose «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» de la página 19 del modelo 200. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

En este caso, **únicamente estará habilitada** para su cumplimentación la casilla correspondiente a «**Disminuciones de correcciones permanentes**» de la parte del cuadro de la página 19 del modelo 200 dedicada a «Correcciones del ejercicio». **No podrá cumplimentarse** la columna que recoge los saldos pendientes a principio y a fin de ejercicio ya que al tratarse de un ajuste extracontable permanente no existe saldo pendiente pues el ajuste **no podrá ser objeto de reversión** en ejercicios siguientes.

Ejemplo:

La entidad «B» cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior es inferior a 40 millones de euros, percibe dividendos por importe de 10.000 euros de la Sociedad BETA, residente en España. Este dividendo cumple todos los requisitos establecidos en los artículos 21.1, 21.2 y 22.11 de la LIS, por tanto, podrá aplicar la exención regulada en el mencionado artículo 21 de dicha Ley. El período impositivo de la entidad coincide con el año natural.

En este ejemplo, la entidad «B» tiene un **ingreso contable que no es ingreso fiscal**, porque está **exento** por razón del **artículo 21 LIS**, por lo que deberá realizar en el modelo 200 del período, un **ajuste negativo** al resultado contable en la **casilla [00370]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200 por importe de 10.000 euros. Se trata de una **corrección permanente** porque de acuerdo con la LIS este ingreso no va a tener que incluirse en la base imponible en ejercicios futuros.

Ejercicio	Contablemente	Fiscalmente	Corrección fiscal	Modelo 200
2022	+ 10.000	0	- 10.000	Casilla [00370]

En el formulario de Sociedades WEB, cuando vaya a cumplimentarse la casilla [00370] se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200. **Únicamente estará habilitada** para su cumplimentación la casilla correspondiente a «**Disminuciones de correcciones permanentes**» de la parte del cuadro dedicado a «Correcciones del ejercicio», que deberá cumplimentar por valor de 10.000 euros. El formulario trasladará el importe cumplimentado aquí a la **casilla [02966]** de la página 26 quater del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2022 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	10.000	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	---	---	---	---	---	---
Total	---	---	---	10.000	---	---

Ejercicio 2022 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	---		
Total	---	---	---	10.000	---	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)	DISMINUCIÓN	---	[02966] 10.000	---	---	---

Correcciones temporarias positivas con origen en el ejercicio

En el caso de que el contribuyente tenga que realizar una corrección al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que suponga una corrección temporaria positiva con origen en el ejercicio al resultado contable, al cumplimentar la casilla que corresponda de las páginas 12 y 13, se mostrará simultáneamente en el formulario Sociedades WEB el cuadro de desglose «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» de la página 19 del modelo 200. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

En este caso, se deberá cumplimentar la casilla correspondiente a «**Aumentos de correcciones temporarias con origen en el ejercicio**» de la parte del cuadro de la página 19 del modelo 200 dedicada a «Correcciones del ejercicio». Asimismo, deberá cumplimentarse la casilla de **disminuciones futuras de correcciones temporarias** de la fila correspondiente a «Saldo

pendiente a fin de ejercicio». La razón es que, aunque se trata de un ajuste positivo en origen, **revertirá** mediante ajustes extracontables negativos, quiere esto decir que esta corrección temporaria positiva con origen en el ejercicio supondrá disminuciones futuras de la base imponible, por tanto, en la columna «Saldo pendiente a fin de ejercicio», deberá cumplimentarse la casilla de disminuciones, de tal forma que año a año el saldo se incremente si el ajuste continúa siendo en origen o disminuyendo, si ese ajuste ha comenzado a revertir, pero **siempre en la columna de «Disminuciones futuras»**. Una vez transcurrido el primer período impositivo en el que se realiza el ajuste, en las **siguientes liquidaciones** deberá cumplimentarse la casilla de disminuciones futuras de la columna «Saldo pendiente a inicio de ejercicio» por el **mismo importe** que se consignó en la casilla de disminuciones futuras de la columna de «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la liquidación del período impositivo anterior.

Por todo lo anterior, durante los períodos impositivos en que la corrección tenga **origen en el propio ejercicio**, en la parte del cuadro correspondiente al «Saldo pendiente a fin de ejercicio», la **casilla de «Disminuciones futuras de correcciones temporarias»** irá **incrementando su valor** con respecto al Saldo del ejercicio anterior en el importe de la corrección positiva de este ejercicio. Con todo ello, el **«Saldo pendiente a fin de ejercicio»** reflejará el importe total **pendiente de revertir** en ejercicios siguientes mediante ajustes extracontables negativos.

Ejemplo:

La Sociedad «C», ha adquirido una maquinaria nueva 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 «C» y entran en funcionamiento. El ejercicio económico de la Sociedad «C» 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 dotación contable a la amortización se realiza mediante la aplicación de un coeficiente del 50 por ciento, que estima la empresa como depreciación efectiva de tales elementos. La Sociedad «C» amortiza fiscalmente la maquinaria de acuerdo con la tabla contenida en el art. 12.1.a) de la LIS, es decir, aplicará un coeficiente del 12 por ciento.

En aplicación de lo dispuesto en el art. 12.1 de la LIS, habrá que realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00303] y [00304]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200 de los ejercicios 2022 a 2030.

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Corrección	Modelo 200	Saldo a fin de ejercicio
2022	$200.000 \times 50\% = 100.000$	$200.000 \times 12\% = 24.000$	76.000	[00303]	-76.000,00
2023	$200.000 \times 50\% = 100.000$	$200.000 \times 12\% = 24.000$	76.000	[00303]	-152.000,00
2024	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-128.000,00
2025	---	$200.000 \times 12\% =$	-24.000	[00304]	-104.000,00

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Corrección	Modelo 200	Saldo a fin de ejercicio
		24.000			
2026	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-80.000,00
2027	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-56.000,00
2028	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-32.000,00
2029	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-8.000,00
2030	---	8.000	-8.000	[00304]	0,00

Total amortización fiscal = $24.000 \times 8 + 8.000 = 200.000$

Total amortización contable = $100.000 + 100.000 = 200.000$

La **corrección fiscal** que realizará la Sociedad «C» para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2022 (casilla [00303]) será la siguiente:

Amortización contable	Amortización fiscal	Aumento del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias
$200.000 \times 50\% = 100.000$	$200.000 \times 12\% = 24.000$	76.000

En el ejercicio 2022, como la **amortización contable** practicada en el ejercicio por el contribuyente es **superior** a la **amortización fiscalmente admitida** según lo establecido en el artículo 12.1 de la LIS, deberá consignarse el importe de esa diferencia por exceso en la **casilla [00303]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de aumentos, en concreto, en 2022 deberá realizarse un ajuste extracontable positivo por importe de 76.000 euros. Se ha generado una **Corrección temporaria positiva con origen en el ejercicio**.

Asimismo, cuando la maquinaria en períodos impositivos posteriores esté **amortizada contablemente**, deberá consignarse el importe del **ajuste negativo** extracontable con origen en ejercicios anteriores en la **casilla [00304]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de disminuciones, como consecuencia de la reversión del ajuste positivo. El valor a incluir en esa casilla será el importe de la amortización fiscal.

En el formulario de Sociedades WEB, en el período 2022 cuando vaya a cumplimentarse la **casilla [00303]** se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y se deberá cumplimentar la casilla de «**Aumentos de correcciones temporarias con origen en ejercicio**» de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio» por importe de 76.000

euros. El formulario colocará la información cumplimentada en la **casilla [02562]** «Correcciones del ejercicio temporarias (con origen en el ejercicio)» de la página 26 bis del modelo 200. Asimismo, en el cuadro desplegado de la página 19 del modelo 200 deberá cumplimentarse la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**». Además, como estamos ante un **ajuste positivo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **disminuciones futuras de Correcciones temporarias** por valor de 76.000 euros, ya que esta diferencia temporaria positiva en origen revertirá mediante ajustes extracontables negativos y supondrá disminuciones futuras de la base imponible. Para poder cumplimentar la casilla de **disminuciones futuras** de la fila correspondiente a «**Saldo pendiente de correcciones a fin de ejercicio**», deberá acudir a la **casilla [00304]** de la página 12 del modelo 200 para que se despliegue la parte del cuadro relativa a disminuciones. El formulario trasladará el importe a la **casilla [02570]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 bis del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2022 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	---	---	76.000	---	---	76.000
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	---		
Total	---	---	76.000	---	---	76.000

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Diferencias	AUMENTO	---	---	[02562]	---	---

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)				76.000		
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	DISMINUCIÓN	---	---	---	---	[02570] 76.000

En el **ejercicio 2023**, la **corrección fiscal** que realizará la Sociedad «C» para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (casilla [00303]) será el siguiente:

Amortización contable	Amortización fiscal	Aumento del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias
$200.000 \times 50\% = 100.000$	$200.000 \times 12\% = 24.000$	76.000

En el formulario Sociedades WEB, en el período 2023, este ajuste continuará siendo una **corrección temporal positiva con origen en el ejercicio**, por tanto, de la misma forma que en 2022, cuando vaya a cumplimentarse la **casilla [00303]** se le desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y deberá procederse a cumplimentar la casilla de «**Aumentos de correcciones temporarias con origen en el ejercicio**» de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio» por importe de 76.000 euros. El formulario trasladará el importe a la **casilla [02562]** de la página 26 bis del modelo 200. Asimismo, en el cuadro desplegado de la página 19 deberá cumplimentarse la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**», como estamos ante un ajuste positivo en origen, deberá cumplimentarse la casilla de **disminuciones futuras de Correcciones temporarias** por importe de 76.000 euros ya que éste es el valor de la casilla de disminución futura de la columna de Saldo pendiente a fin de ejercicio del ejercicio 2022.

En cuanto a la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», al tratarse de un **ajuste positivo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **disminuciones futuras de Correcciones temporarias** porque esta diferencia temporal positiva en origen revertirá mediante ajustes extracontables negativos y supondrá disminuciones futuras de la base imponible. El importe de la mencionada casilla será de 152.000 euros (76.000 + 76.000), que es el saldo acumulado de 2022 y 2023. El formulario trasladará el importe a la **casilla [02570]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 bis del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2023 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	---	76.000	76.000	---	---	152.000
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	---		
Total	---	76.000	76.000	---	---	152.000

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	AUMENTO	---	---	[02562] 76.000	---	---
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	DISMINUCIÓN	[02569] 76.000	---	---	---	[02570] 152.000

Correcciones temporarias negativas con origen en ejercicios anteriores

En el caso de que el contribuyente tenga que realizar una corrección al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que suponga una corrección temporaria negativa con origen en ejercicios anteriores, al cumplimentar la casilla que corresponda de las páginas 12 y 13, se mostrará simultáneamente en el formulario Sociedades WEB el cuadro de desglose «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» de la página 19 del modelo 200. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

En este caso, se deberá cumplimentar la casilla correspondiente a disminuciones de correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores de la parte del cuadro dedicada a Correcciones del ejercicio.

Asimismo, deberá cumplimentarse la casilla de **Disminuciones futuras de correcciones temporarias** de las columnas correspondiente a «Saldo pendiente a inicio de ejercicio» y «Saldo pendiente a fin de ejercicio» porque el ajuste positivo en origen **revierte** mediante ajustes extracontables negativos, lo que supone disminuciones futuras de la base imponible. En cuanto a la casilla de Disminuciones futuras de la columna «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**», deberá cumplimentarse por el **mismo importe** que se consignó en la casilla de Disminución futura de la columna de «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la liquidación del período impositivo anterior. Por otro lado, respecto de la columna «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» deberá cumplimentarse la casilla de **disminuciones futuras**. El saldo de esta casilla irá disminuyendo hasta hacerse cero, cuando se haya revertido la totalidad.

Por todo lo anterior, durante los períodos impositivos en que la **corrección revierta** porque tiene su origen en ejercicios anteriores, en la parte del cuadro correspondiente al «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», la casilla de **Disminuciones futuras de Correcciones temporarias** irá **disminuyendo** su valor con respecto al Saldo del ejercicio anterior en el importe de la corrección negativa de este ejercicio. A estos efectos, el «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», reflejará el importe total **pendiente de revertir** en ejercicios siguientes. Al estar incluido este saldo en la parte de disminuciones futuras, nos indica que ese importe está **revirtiendo** mediante ajustes extracontables negativos.

Ejemplo:

Partiendo del ejemplo planteado en el supuesto de corrección temporaria positiva con origen en el ejercicio, continuamos con los años 2024 a 2030.

La Sociedad «C», ha adquirido una maquinaria nueva 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 «C» y entran en funcionamiento. El ejercicio económico de la Sociedad «C» 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 dotación contable a la amortización se realiza mediante la aplicación de un coeficiente del 50 por ciento, que estima la empresa como depreciación efectiva de tales elementos. La Sociedad «C» decide amortizar fiscalmente la maquinaria de acuerdo con la tabla contenida en el artículo 12.1.a) de la LIS, es decir, aplicará un coeficiente del 12 por ciento.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.1 de la LIS, habrá que realizar los siguientes

ajustes en las **casillas [00303] y [00304]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Corrección	Modelo 200	Saldo a fin de ejercicio
2022	$200.000 \times 50\% = 100.000$	$200.000 \times 12\% = 24.000$	76.000	[00303]	-76.000,00
2023	$200.000 \times 50\% = 100.000$	$200.000 \times 12\% = 24.000$	76.000	[00303]	-152.000,00
2024	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-128.000,00
2025	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-104.000,00
2026	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-80.000,00
2027	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-56.000,00
2028	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-32.000,00
2029	---	$200.000 \times 12\% = 24.000$	-24.000	[00304]	-8.000,00
2030	---	8.000	-8.000	[00304]	0,00

Total amortización fiscal = $24.000 \times 8 + 8.000 = 200.000$

Total amortización contable = $100.000 + 100.000 = 200.000$

La **corrección fiscal** que realizará la Sociedad «C» para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a **2024** (que se recogerá en la **casilla [00304]**) será la siguiente:

Amortización contable	Amortización fiscal	Disminución del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias
0	$200.000 \times 12\% = 24.000$	24.000

En el **ejercicio 2024**, la maquinaria está **amortizada contablemente**, por tanto, se genera un **ajuste extracontable negativo** que deberá consignarse en la **casilla [00304]** de disminuciones, como consecuencia de la **reversión** del ajuste positivo, por el importe de la

amortización fiscal, es decir, por valor de 24.000 euros. Se trata de una **Corrección temporaria negativa con origen en ejercicios anteriores**.

En el formulario Sociedades WEB, en el período 2024, cuando vaya a cumplimentarse la casilla [00304] se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y se deberá cumplimentar la casilla de Disminuciones de «**Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores**» de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio» por importe de 24.000 euros. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [02568]** «Temporarias (con origen en ejercicios anteriores)» de la página 26 bis del modelo 200.

Asimismo, deberá cumplimentarse en el cuadro de la página 19 la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**». Como estamos ante un **ajuste positivo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Disminuciones futuras de Correcciones temporarias** por importe de 152.000 euros ya que éste es el valor de la casilla de **disminución futura** de la columna de «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» del **ejercicio 2023**, es decir, el acumulado de 2022 y 2023.

En cuanto a la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», al tratarse de un **ajuste positivo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **disminuciones futuras de Correcciones temporarias** por valor de 128.000 euros (152.000 – 24.000) que es el saldo pendiente a inicio de ejercicio minorado en el importe revertido de 24.000 euros en el ejercicio 2024. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [02570]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 bis del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2024 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	---	152.000	---	---	---	128.000
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	24.000		
Total	---	152.000	---	24.000	---	128.000

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias

(excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	AUMENTO	---	---	---	---	---
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	DISMINUCIÓN	[02569] 152.000	---	---	[02568] 24.000	[02570] 128.000

En los **ejercicios de 2025 a 2029**, los ajustes serán los mismos que los expuestos para el 2023, con la diferencia de que el «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», en la casilla de **Disminuciones futuras de Correcciones temporarias**, su importe irá **disminuyendo** en cada ejercicio a razón de 24.000 euros cada año, hasta llegar en 2029 a 8.000 euros.

En el **ejercicio 2030**, en el formulario Sociedades WEB, cuando vaya a cumplimentarse la **casilla [00304]** se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y se deberá cumplimentar la casilla de **Disminuciones de «Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores»** de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio» por importe de 8.000 euros, ya que éste es el **importe pendiente de amortizar fiscalmente**. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [02568]** «Temporarias (con origen en ejercicios anteriores)» de la página 26 bis del modelo 200. Por otro lado, respecto de la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», deberá cumplimentarse la casilla de **Disminuciones futuras de Correcciones temporarias** por valor de 0 euros (8.000 – 8.000), ya que no queda saldo pendiente debido a que en este ejercicio **han revertido** los 8.000 euros que quedaban como saldo pendiente en 2029. El formulario mostrará 0 en la **casilla [02570]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 bis del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2030 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	---	8.000	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	8.000		
Total	---	8.000	---	8.000	---	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	AUMENTO	---	---		---	---
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	DISMINUCIÓN	[02569] 8.000	---	---	[02568] 8.000	[02570] 0

Correcciones temporarias negativas con origen en el ejercicio

En el caso de que el contribuyente tenga que realizar una corrección al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que suponga una corrección temporaria negativa con origen en el ejercicio

al resultado contable, al cumplimentar la casilla que corresponda de las páginas 12 y 13, se mostrará simultáneamente en el formulario Sociedades WEB el cuadro de desglose «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» de la página 19 del modelo 200. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

En este caso, se deberá cumplimentar la casilla correspondiente a **«Disminuciones de correcciones temporarias con origen en el ejercicio»** de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio». Asimismo, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** de la columna correspondiente a «Saldo pendiente a fin de ejercicio». La razón es que, aunque se trata de un ajuste negativo en origen, **revertirá** mediante ajustes extracontables positivos, quiere esto decir que esta corrección temporaria negativa con origen en el ejercicio supondrá **aumentos futuros de la base imponible**, por tanto, en la columna «Saldo pendiente a fin de ejercicio», deberá cumplimentarse la columna de **Aumentos futuros**, de tal forma que año a año el saldo se incremente si el ajuste continúa siendo en origen o disminuyendo, si ese ajuste ha comenzado a revertir, pero **siempre en la columna de Aumentos futuros**. Una vez transcurrido el primer período impositivo en el que se realiza el ajuste, en las **siguientes liquidaciones** deberá cumplimentarse la casilla de aumentos futuros de la columna «Saldo pendiente a fin de ejercicio» por el **mismo importe** que se consignó en la casilla de Aumento futuro de la columna de **«Saldo pendiente a fin de ejercicio»** de la liquidación del período impositivo anterior.

Por todo lo anterior, durante los períodos impositivos en que la **corrección tenga origen en el propio ejercicio**, en la parte del cuadro correspondiente al «Saldo pendiente a fin de ejercicio» la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** irá **incrementado su valor** con respecto al Saldo del ejercicio anterior en el importe de la corrección positiva de este ejercicio. Con todo ello, el **«Saldo pendiente a fin de ejercicio»** reflejará el importe total **pendiente de revertir** en ejercicios siguientes mediante ajustes extracontables positivos.

Ejemplo:

La Sociedad Anónima «D», 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 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 por ciento. 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.

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: $6.000 \times 6/12$ (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 «D» en el ejercicio 2022 será la siguiente:

$$6.000 \times 6/12$$
 (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** en las **casillas [00313] y [00314]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200 serán:

Ejercicio	Amortización fiscal	Amortización contable	Correcciones		Modelo 200	Saldo a fin de ejercicio
			+	-		
2022	$6.000 \times 0,5 \times 50\% = 1.500$	$6.000 \times 0,5 \times 25\% = 750$	---	750	[00314]	750
2023	$6.000 \times 50\% = 3.000$	$6.000 \times 25\% = 1.500$	---	1.500	[00314]	2.250
2024	Resto valor activo = 1.500	$6.000 \times 25\% = 1.500$	---	---	---	2.250
2025	---	$6.000 \times 25\% = 1.500$	1.500	---	[00313]	750
2026	---	Resto valor activo = 750	750	---	[00313]	0

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

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

En el formulario Sociedades WEB, en el **ejercicio 2022** cuando vaya a cumplimentarse la casilla [00314] se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y se deberá cumplimentar la casilla de Disminuciones de «**Correcciones temporarias con origen en el ejercicio**» de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio» por importe de 750 euros. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [03197]** «Temporarias (con origen en el ejercicio)» de la página 26 quinquies del modelo 200. Asimismo, en el cuadro desplegado de la página 19 deberá cumplimentarse la parte correspondiente a «**Saldo**

pendiente a fin de ejercicio», como estamos ante un **ajuste negativo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros** de **Correcciones temporarias** por valor de 750 euros, porque esta diferencia temporaria negativa en origen **revertirá** mediante ajustes extracontables positivos y supondrá aumentos futuros de la base imponible. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [03195]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 quinquies del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2022 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	---	---	---	750	750	---
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	---		
Total	---	---	---	750	750	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	AUMENTO	---	---	---	---	[03195] 750

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	DISMINUCIÓN	---	---	[03197] 750	---	---

En el ejercicio 2023:

- Amortización acelerada practicada: $6.000 \times 50\% = 3.000$ euros.
- La amortización contable practicada por la Sociedad «D» en el ejercicio 2023 será la siguiente: $6.000 \times 25\% = 1.500$ euros

Disminución del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a consignar en la casilla [00314]: $3.000 - 1.500 = 1.500$ euros

En el formulario de Sociedades WEB, en el **ejercicio 2023**, este ajuste continuará siendo una **corrección temporaria con origen en el ejercicio**, por tanto, de la misma forma que en 2022, cuando vaya a cumplimentarse la casilla [00314] se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y se deberá cumplimentar la casilla de **Disminuciones de «Correcciones temporarias con origen en el ejercicio»** de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio» por importe de 1.500 euros. El formulario trasladará la información a la **casilla [03197]** «Temporarias (con origen en el ejercicio)» de la página 26 quinquies del modelo 200.

Asimismo, en el cuadro desplegado de la página 19 deberá cumplimentarse la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**». Como estamos ante un **ajuste negativo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** por importe de 750 euros ya que éste es el valor de la casilla de aumento futuro de la columna de «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» del **ejercicio 2022**.

En cuanto a la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», al tratarse de un **ajuste negativo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** porque esta diferencia temporaria negativa en origen **revertirá** mediante ajustes extracontables positivos y supondrá aumentos futuros de la base imponible. El importe de la mencionada casilla será de 2.250 euros ($750 + 1.500$), que es el saldo acumulado de 2022 y 2023. El formulario trasladará la información a la **casilla [03195]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 quinquies del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2023 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	750	---	---	1.500	2.250	---
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			---	---		
Total	750	---	---	1.500	2.250	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	AUMENTO	[03194] 750	---	---	---	[03195] 2.250
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	DISMINUCIÓN	---	---	[03197] 1.500	---	---

Correcciones temporarias positivas con origen en ejercicios anteriores

En el caso de que el contribuyente tenga que realizar una corrección al resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que suponga una corrección temporaria positiva con origen en ejercicios anteriores, al cumplimentar la casilla que corresponda de las páginas 12 y 13, se mostrará simultáneamente en el formulario Sociedades WEB el cuadro de desglose «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)» de la página 19 del modelo 200. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro de detalle contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200.

En este caso, se deberá cumplimentar la casilla correspondiente a **Aumentos** de «**Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores**» de la parte del cuadro dedicada a «Correcciones del ejercicio». Asimismo, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros** de **Correcciones temporarias** de las columnas correspondiente a «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**» y «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» porque el ajuste negativo en origen **revierte** mediante ajustes extracontables positivos, lo que supone **aumentos futuros de la base imponible**. En cuanto a la casilla de Aumentos futuros de la columna «Saldo pendiente a inicio de ejercicio», deberá cumplimentarse por el **mismo importe** que se consignó en la casilla de Aumento futuro de la columna de «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la liquidación del período impositivo anterior. Por otro lado, respecto de la columna «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» deberá cumplimentarse la casilla de **aumentos futuros**. El saldo de esta casilla irá disminuyendo hasta hacerse cero, cuando se haya revertido la totalidad.

Por todo lo anterior, durante los períodos impositivos en que la **corrección revierta** porque tiene su origen en ejercicios anteriores, en la parte del cuadro correspondiente al «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** irá **disminuyendo** su valor con respecto al Saldo del ejercicio anterior en el importe de la corrección positiva de este ejercicio. Con todo ello, el «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», reflejará el importe total **pendiente de revertir** en ejercicios siguientes. Al estar incluido este saldo en la parte de aumentos futuros, nos indica que ese importe se está revirtiendo mediante ajustes extracontables positivos.

Ejemplo

Partiendo del ejemplo planteado en el supuesto de corrección temporaria negativa con origen en el ejercicio, continuamos con los años 2024, 2025 y 2026.

La Sociedad Anónima «D», 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 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 por ciento. 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.

El ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural. La amortización fiscalmente deducible en el ejercicio 2024 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 que podría practicarse: $6.000 \times 50\% = 3.000$ euros.
- Amortización fiscal deducible: 1.500 euros (es el valor del activo pendiente de amortizar fiscalmente)
- La amortización contable practicada por la Sociedad «D» en el ejercicio 2024 será la siguiente:

$$6.000 \times 25\% = 1.500 \text{ euros}$$

Disminución del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a consignar en la casilla [00314]: $1.500 - 1.500 = 0$ euros

Por lo tanto, en el **ejercicio 2022 y siguientes**, las **correcciones a realizar** en las **casillas [00313] y [00314]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200 serán:

Ejercicio	Amortización fiscal	Amortización contable	Correcciones		Modelo 200	Saldo a fin de ejercicio
			+	-		
2022	$6.000 \times 0,5 \times 50\% = 1.500$	$6.000 \times 0,5 \times 25\% = 750$	---	750	[00314]	750
2023	$6.000 \times 50\% = 3.000$	$6.000 \times 25\% = 1.500$	---	1.500	[00314]	2.250
2024	Resto valor activo = 1.500	$6.000 \times 25\% = 1.500$	---	---	---	2.250
2025	---	$6.000 \times 25\% = 1.500$	1.500	---	[00313]	750
2026	---	Resto valor activo = 750	750	---	[00313]	0

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

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

En el formulario Sociedades WEB, en el **ejercicio 2024**, **no se practicará ajuste extracontable** porque **la amortización contable coincide con la amortización fiscal**. En el ejercicio 2024 **no se cumplimentará la casilla [00314]**, pero **deberá comprobarse** que el «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**» es **correcto**, para ello deberá acudir a la casilla [00314] y se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y deberá comprobarse que la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** de la parte correspondiente a

Saldo pendiente a inicio y fin de ejercicio, tiene un valor de 2.250 euros, que es el **saldo acumulado de 2022 y 2023**.

En el **ejercicio 2025** los ajustes fiscales serán los siguientes:

- Amortización fiscal deducible: 0 euros (porque el activo ya está fiscalmente amortizado)
- La amortización contable practicada por la Sociedad «D» en el ejercicio 2024 será la siguiente:

$$6.000 \times 25\% = 1.500 \text{ euros}$$

Aumento del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a consignar en la casilla [00313]: 1.500 euros

En el formulario Sociedades WEB, en el **ejercicio 2025**, cuando vaya a cumplimentarse la casilla [00313] se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y deberá cumplimentarse la casilla de «**Aumentos de correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores**» de la parte del cuadro dedicada a «**Correcciones del ejercicio**» por importe de 1.500 euros. El formulario trasladará la información a la **casilla [03193]** «Temporarias (con origen ejercicios anteriores)» de la página 26 quinquies del modelo 200.

Asimismo, deberá cumplimentarse la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**», como estamos ante un **ajuste negativo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** por importe de 2.250 euros ya que éste es el valor de la casilla de **Aumento futuro** de la columna de «Saldo pendiente a fin de ejercicio» del **ejercicio 2024**, es decir, el acumulado de 2022, 2023 y 2024.

En cuanto a la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», al tratarse de un **ajuste negativo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** por valor de 750 euros (2.250 – 1.500), que es el saldo pendiente a inicio de ejercicio minorado en el importe revertido de 1.500 euros en 2025. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [03194]** «Saldo pendiente a principio de ejercicio» de la página 26 quinquies del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2025 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen	2.250	---	---	---	750	---
Total	2.250	---	1.500	---	750	---

Ejercicio 2025 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
en el ejercicio						
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			1.500	---		
Total	2.250	---	1.500	---	750	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	AUMENTO	[03194] 2.250	---	---	[03193] 1.500	[03195] 750

En el **ejercicio 2026** los ajustes fiscales serán los siguientes:

- Amortización fiscal deducible: 0 euros (porque el activo ya está fiscalmente amortizado)
- La amortización contable practicada por la Sociedad «D» en el ejercicio 2026 será 750 euros porque es el valor del activo pendiente de amortizar contablemente.

Aumento del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a consignar en la casilla [00313]: 750 euros

En el formulario Sociedades WEB, en el ejercicio 2026, cuando vaya a cumplimentarse la casilla [00313] se desplegará el cuadro de la página 19 del modelo 200 y deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos** de «**Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores**» de la parte del cuadro dedicada a «**Correcciones del ejercicio**» por importe de 750 euros. El formulario trasladará la información cumplimentada a la **casilla [03193]** «Temporarias (con origen en ejercicios anteriores)» de la página 26 quinquies del

modelo 200.

Asimismo, deberá cumplimentarse la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a inicio de ejercicio**», como estamos ante un **ajuste negativo en origen**, deberá cumplimentarse la casilla de **Aumentos futuros de Correcciones temporarias** por importe de 750 euros, ya que éste es el valor la casilla de **aumento futuro** de la columna de **Saldo pendiente a fin de ejercicio** del ejercicio **2025**.

Por otro lado, respecto de la parte correspondiente a «**Saldo pendiente a fin de ejercicio**», deberá cumplimentarse la casilla de **aumentos futuros de Correcciones temporarias** por valor de 0 euros (750 - 750), ya que no queda saldo pendiente debido a que en este ejercicio han **revertido** los 750 euros que quedaban como saldo pendiente a inicio de este ejercicio. El formulario mostrará 0 en la **casilla [03195]** «Saldo pendiente a fin de ejercicio» de la página 26 quinquies del modelo 200.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 19 del modelo 200)

Ejercicio 2026 correcciones fiscales	Saldo pendiente a principio de ejercicio		Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente fin de ejercicio	
	Aumentos futuros	Disminuciones futuras	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes	---	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio	750	---	---	---	---	---
Correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores			750	---		
Total	750	---	750	---	---	---

Cuadro de Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por el IS) (página 26 bis a 26 sexies del modelo 200)

Detalle de ajustes	Tipo	Saldo pendiente a inicio de ejercicio	Correcciones del ejercicio			Saldo pendiente a fin de ejercicio
			Permanente	Temporarias (origen en el ejercicio)	Temporarias (origen en ejercicios anteriores)	
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	AUMENTO	[03194] 750	---	---	[03193] 750	[03195] 0

Imputación temporal

Consideraciones generales

El **artículo 11.1 de la LIS** establece que los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Por lo tanto, a efectos fiscales, la norma establece el **principio de devengo** como criterio general de imputación de los ingresos y gastos.

Este criterio fiscal coincide con el criterio contable recogido en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio que establece que se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Recuerde:

El **artículo 11.2 de la LIS** establece que la eficacia fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al principio de devengo, utilizados excepcionalmente por el contribuyente a efectos de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los **artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio**, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

En relación con el principio de devengo, el **artículo 11.3. 1º de la LIS** recoge el **principio de inscripción contable** 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, a excepción de lo previsto en la Ley del Impuesto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su

imputación temporal, según lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 11 de la LIS, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

Cumplimentación del modelo 200

En relación con lo anterior, habrá que realizar las siguientes correcciones en las **casillas [00361] y [00362]** «Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- Si un **gasto** se **imputa contablemente** en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un **período impositivo anterior** a aquel en el que proceda su **imputación temporal**, deberá realizarse el ajuste preciso para que no se impute en dicho período, sino en el del devengo.

Por lo tanto, si ese gasto se ha contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias, se deberá realizar una corrección por aumentos en la **casilla [00361]**. Sin embargo, en el caso de que dicho gasto se haya contabilizado en una cuenta de reservas, no habrá que aumentar la base imponible puesto que su importe no está incluido en el resultado contable. Asimismo, en el período impositivo en que se produzca el devengo de dicho gasto, habrá que realizar una corrección por disminución en la **casilla [00362]**, cualquiera que fuera la cuenta en que se hubieran contabilizado.

- Los **ingresos imputados** en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un **período impositivo anterior** a aquel en el que proceda su **imputación temporal**, se imputarán fiscalmente en el período impositivo correspondiente a su imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas generales de imputación temporal.

En este caso, si el ingreso se ha imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, no habrá que realizar ajuste alguno. En cambio, si dicho ingreso se ha imputado contablemente en una cuenta de reservas habrá que realizar en el período impositivo en que se haya contabilizado, una corrección por aumentos en la **casilla [00361]**.

- Los **gastos** que se **imputen contablemente** en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un **período impositivo posterior** a aquel en que proceda su **imputación temporal**, se imputarán fiscalmente en el período impositivo correspondiente a su imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas generales de imputación temporal.

En este caso, si el gasto se ha imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, no habrá que realizar ajuste alguno. En cambio, si dicho gasto se ha imputado contablemente en una cuenta de reservas habrá que realizar en el período impositivo en que se haya contabilizado, una corrección por disminución en la **casilla [00361]**.

- Los **ingresos** que se hayan **imputado contablemente** en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un **ejercicio posterior** a aquel en que proceda su **imputación temporal**, dará lugar a una corrección por disminuciones en la **casilla [00362]** sólo cuando se hayan contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio de su contabilización. Sin embargo, si dichos ingresos se han contabilizado en una cuenta de reservas no habrá que disminuir la base imponible, ya que su importe no está incluido en el resultado contable. Asimismo, en el período impositivo de su devengo fiscal que será anterior al de su contabilización, habrá que realizar una corrección por aumentos en la **casilla [00361]**, cualquiera que fuera la cuenta en que se hubieran contabilizado.

Cambio de criterios contables

El **artículo 11.3.2º de la LIS** establece que los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

Cumplimentación del modelo 200

Conforme a lo anterior, en las **casillas [00355] y [00356]** «Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS)» de la página 12 del modelo 200, se deberá recoger el importe de esos cargos o abonos, como consecuencia de su integración en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, cuando se cumplimenten estas casillas, se debe tener en cuenta que **no se integrarán** en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos, ni tampoco esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

Operaciones a plazo o con precio aplazado

El **artículo 11.4 de la LIS** establece que en el caso de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año, la entidad deberá imputar las citadas rentas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros en aplicación del **criterio de exigibilidad de los cobros**, excepto que dicha entidad decida aplicar el **criterio de devengo**, en cuyo caso deberá imputar la totalidad de las correspondientes rentas al período en el que se hubiesen devengado.

En el caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo anterior, en las **casillas [00357] y [00358]** «Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS)» de la página 12 del modelo 200, se deberá consignar las diferencias positivas o negativas que surjan entre los beneficios registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio

objeto de declaración y las cuantías que resulten fiscalmente computables por tales conceptos, referentes a las operaciones a plazos, o con precio aplazado, respecto de las cuales el contribuyente hubiera optado por un criterio de imputación temporal a efectos fiscales diferente del aplicable en virtud de las normas contables.

Además, el artículo 11.4 de la LIS establece que **no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos** respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio sobre las operaciones a plazos establecido en este apartado, hasta que esta se realice.

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de que el contribuyente haya optado por integrar en la base imponible las rentas generadas proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros, si llegado el vencimiento del plazo para cobrar el importe aplazado no se cobra, dichas rentas, siempre que se cumplan los requisitos para su deducibilidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la LIS, se deberán integrar en la base imponible independientemente del cobro, siendo deducible también la parte del deterioro de valor que se haya contabilizado, en la parte que corresponda a ese importe no cobrado.

Por lo tanto, como la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de los créditos generados por las operaciones de plazo se difiere hasta el momento en que la renta se integre en la base imponible, en aplicación de este principio el contribuyente deberá realizar en estas **casillas [00357] y [00358]** los ajustes al resultado contable que proceda.

Régimen transitorio de las operaciones a plazos o con precio aplazado

La **disposición transitoria primera de la LIS** establece un régimen transitorio para las operaciones a plazos, según el cual en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en **períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015**, las rentas pendientes de integrar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015.

En aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria, se deberá consignar en las **casillas [00510] y [00512]** «Operaciones a plazos (DT 1ª LIS)» de la página 13 del modelo 200, las diferencias positivas o negativas entre los beneficios registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio objeto de declaración y las cuantías que resulten fiscalmente computables por tales conceptos, referentes a las operaciones a plazos, o con precio aplazado, respecto de las cuales el contribuyente hubiera optado por un criterio de imputación temporal a efectos fiscales diferente del que sería aplicable en virtud de las normas contables.

Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales

El **artículo 11.6 de la LIS** establece que la **reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible**, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este artículo, habrá que realizar una serie de ajustes que se recogerán en las **casillas [00359] y [00360]** «Reversión del deterioro de valor de elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- Cuando **se recupere el valor de un elemento** cuya depreciación en un momento anterior motivó la dotación de un deterioro o corrección de valor que fue fiscalmente deducible en su momento, se deberá incluir en la **casilla [00359]** el importe correspondiente a la reversión del deterioro o corrección de valor del elemento patrimonial.
- En el caso en que una entidad **transmita a una entidad vinculada**, un elemento patrimonial sobre el que hubiera computado la dotación de un deterioro o corrección de valor que fue fiscalmente deducible, y la reversión del deterioro o corrección del valor, se produce en un momento posterior a dicha transmisión, la entidad adquirente deberá incluir en la **casilla [00359]** el importe correspondiente a dicha reversión.

En cambio, si la **transmisión** se realiza **a una entidad no vinculada**, en el período impositivo correspondiente a la transmisión, la entidad transmitente deberá incluir en la **casilla [00360]**, el importe que, con ocasión de la reversión del deterioro de valor del elemento patrimonial, incluyó en la **casilla [00359]** en un período impositivo anterior.

- En el supuesto en que una entidad **transmita** un elemento patrimonial **a un tercero** generándose una pérdida en dicha transmisión, y posteriormente lo vuelva a adquirir produciéndose una recuperación del valor del mismo, la entidad transmitente deberá consignar en la **casilla [00359]** el importe correspondiente a dicha reversión.

Rentas negativas

Cumplimentación del modelo 200

En las **casillas [00225] y [00226]** «Rentas negativas (art. 11.9 y 11.10 LIS)» de la página 12 del modelo 200, se deben incluir las diferencias de imputación temporal derivadas de la aplicación del artículo 11.9 y 10 de la LIS:

El **artículo 11.9 de la LIS** establece que las **rentas negativas** generadas en la **transmisión de elementos** del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo. No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restarán de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto a los referidos elementos.

El **artículo 11.10 de la LIS** establece que las **rentas negativas** derivadas de la **transmisión de valores** representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la

obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:

- Que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla el requisito establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS, y
- Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca la transmisión se cumpla el requisito establecido en el artículo 21.1 b) de la LIS.

Lo dispuesto en el artículo 11.10 de la LIS se aplicará al supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero, pero no al de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

Si no cumple uno o ninguno de los requisitos del art. 21.1.a) LIS.

- Participación $\geq 5\%$ o V. Adq. > 20 M€ (Participaciones adquiridas antes 01-01-2021)
- Antigüedad 1 año

Pero **sí cumple** el requisito del art. 21.1.b) LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $\geq 10\%$

Entonces se aplicará el **artículo 13.2 LIS**

Por lo tanto, en el período impositivo en que se realice la transmisión de los elementos patrimoniales o de los valores a los que se hace referencia en el artículo 11.9 y 10 de la LIS, la entidad transmitente deberá consignar en la **casilla [00225]** de aumentos, el importe de las rentas negativas generadas por dicha transmisión no deducibles a efectos fiscales. Cuando en períodos impositivos posteriores, la entidad adquirente respecto de dichos elementos patrimoniales, los dé de baja en el balance de la entidad adquirente, los transmita a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el importe de esas rentas negativas mediante un ajuste negativo que incluirá en la **casilla [00226]** de disminuciones.

Ingresos derivados de operaciones de quitas y esperas consecuencia de un procedimiento concursal

El **artículo 11.13 de la LIS** establece que el **ingreso** correspondiente al registro contable de **quitas y esperas** consecuencia de la aplicación del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, **se imputará** en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

De acuerdo con lo establecido en dicho precepto, en el supuesto de que el **importe del ingreso sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar**, derivados de la misma deuda, la imputación de aquél en la base imponible se realizará **proporcionalmente** a los gastos financieros registrados en cada período impositivo, respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, habrá que realizar los siguientes ajustes en las **casillas [01514] y [00272]** «Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- El **ingreso contabilizado**, siempre que no haya gasto financiero, generará el correspondiente ajuste fiscal negativo, cuyo importe deberá consignarse en la **casilla [00272]** de disminuciones.
- Posteriormente y a medida que como consecuencia de la regla de imputación temporal proceda a registrar los **gastos financieros derivados de la deuda**, se deberán ir incluyendo esas cantidades hasta el límite del citado ingreso en la **casilla [01514]** de aumentos.

Otros ajustes vinculados a la imputación temporal

Cumplimentación del modelo 200

En las **casillas [00361] y [00362]** «Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS)» de la página 12 del modelo 200, se deberán recoger, además de los ajustes recogidos en el apartado «[Consideraciones generales](#)» de este capítulo, todas las **correcciones** generadas por diferencias de imputación temporal que **no tengan cabida en casillas específicas** creadas en el modelo 200.

Así, el **artículo 11.5 de la LIS** establece que no se integrará en la base imponible la **reversión de gastos** que no hayan sido fiscalmente deducibles.

En el **artículo 11.7 de la LIS** se establece que cuando se **eliminen provisiones**, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

Por último, el **artículo 11.8 de la LIS** establece que cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el **derecho de rescate de contratos de seguro de vida** en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará a los seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de

cantidades de los contratos.

Por lo tanto, en relación con lo dispuesto en estos preceptos, el contribuyente deberá realizar en las **casillas [00361] y [00362]**, los ajustes generados por la no integración en la base imponible de la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles, según establece el **artículo 11.5 de la LIS**, o cuando se eliminen provisiones por no aplicarse su finalidad según lo dispuesto en el **artículo 11.7 de la LIS**, o cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguro de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, en los términos establecidos por el **artículo 11.8 de la LIS**.

Amortizaciones

Diferencias entre amortización contable y fiscal

El **artículo 12.1 de la LIS** establece que son deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Y se considerará que la **depreciación es efectiva** cuando:

- a. Sea el resultado de aplicar los coeficientes de **amortización lineal** establecidos en la siguiente tabla:

Tipo de elemento		Coeficiente lineal máximo	Período de años máximo
Obra civil	Obra civil general	2 por 100	100
	Pavimentos	6 por 100	34
	Infraestructuras y obras mineras	7 por 100	30
Centrales	Centrales hidráulicas	2 por 100	100
	Centrales nucleares	3 por 100	60
	Centrales de carbón	4 por 100	50
	Centrales renovables	7 por 100	30
	Otras centrales	5 por 100	40
Edificios	Edificios industriales	3 por 100	68
	Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4 por 100	50

Tipo de elemento		Coeficiente lineal máximo	Período de años máximo
	Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7 por 100	30
	Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2 por 100	100
Instalaciones	Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5 por 100	40
	Cables	7 por 100	30
	Resto instalaciones	10 por 100	20
	Maquinaria	12 por 100	18
	Equipos médicos y asimilados	15 por 100	14
Elementos de transporte	Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8 por 100	25
	Buques, aeronaves	10 por 100	20
	Elementos de transporte interno	10 por 100	20
	Elementos de transporte externo	16 por 100	14
	Autocamiones	20 por 100	10
Mobiliario y enseres	Mobiliario	10 por 100	20
	Lencería	25 por 100	8
	Cristalería	50 por 100	4
	Útiles y herramientas	25 por 100	8
	Moldes, matrices y modelos	33 por 100	6
	Otros enseres	15 por 100	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas	Equipos electrónicos	20 por 100	10
	Equipos para procesos de información	25 por 100	8

Tipo de elemento		Coefficiente lineal máximo	Período de años máximo
	Sistemas y programas informáticos	33 por 100	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales		33 por 100	6

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

- b. Sea el resultado de aplicar un determinado **porcentaje constante** sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

- 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

- c. Sea el resultado de aplicar el método de los **números dígitos**. Este método no es admisible para los edificios, mobiliario y enseres.
- d. Se ajuste a un **plan formulado por el contribuyente** y aceptado por la Administración tributaria.
- e. El contribuyente **justifique su importe**.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, habrá que realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00303] y [00304]** «Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- Cuando la **amortización contable** practicada en el ejercicio por el contribuyente por cualquiera de los conceptos a que se refiere el artículo 12.1 de la LIS **sea superior a la amortización fiscalmente admitida** según lo establecido en dichos apartados, deberá consignarse el importe de esa diferencia por exceso en la **casilla [00303]** de aumentos. Asimismo, cuando el elemento en períodos impositivos posteriores esté amortizado contablemente, deberá consignarse el importe de dicha diferencia en la **casilla [00304]** de disminuciones, como consecuencia de la reversión del ajuste positivo, en función de la

amortización fiscal.

- Y en el supuesto de que la **amortización fiscalmente admitida sea superior a la amortización contable** practicada por el contribuyente por los referidos conceptos (y no sea el caso de error contable), deberá consignarse el importe de la diferencia correspondiente en la **casilla [00304]** de disminuciones. Asimismo, cuando el elemento en períodos impositivos posteriores esté amortizado fiscalmente, deberá consignarse el importe de dicha diferencia en la **casilla [00303]** de aumentos, como consecuencia de la reversión del ajuste negativo, en función de la amortización contable.

Deducción del 30% del importe de los gastos correspondientes a la amortización contable (excluidas empresas de reducida dimensión)

El **artículo 7** de la **Ley 16/2012**, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, estableció para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014, una limitación temporal en la deducibilidad de las amortizaciones.

Asimismo, estableció que el gasto de amortización contable no deducible, se deducirá de forma lineal a opción del contribuyente en 10 años o en la vida útil del elemento patrimonial a partir del primer período impositivo que se inicie en 2015.

Cumplimentación del modelo 200

Según lo dispuesto en los párrafos anteriores, para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015** procederá revertir el ajuste practicado, ya sea en el plazo de 10 años o en el plazo de vida útil que reste al elemento patrimonial.

Las cantidades correspondientes a dicha reversión se recogerán en la **casilla [00505]** «Deducción del 30% importe gastos de amortización contable (excluidas empresas de reducida dimensión) (art. 7 Ley 16/2012)» de la página 12 del modelo 200.

Amortización del inmovilizado intangible

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su disposición final primera, modificó el artículo 39.4 del Código de Comercio, estableciendo que para los estados financieros que se correspondan con los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016 todos los elementos del inmovilizado intangible se consideran activos con vida útil definida, pasando a ser amortizables en esa vida útil. No obstante, en los casos en que la vida útil de esos elementos del inmovilizado intangible no pueda determinarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de 10 años, salvo que una disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

Respecto al fondo de comercio, el artículo 39.4 del Código de Comercio permite su amortización contable con efectos a partir de 1 de enero de 2016, siempre que se adquieran a título oneroso. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

Como consecuencia de las modificaciones realizadas en el ámbito contable, la citada Ley 22/2015 modificó el artículo 12.2 de la LIS estableciendo que para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil, y

cuando ésta no pueda estimarse de manera fiable, será deducible la amortización con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

En cuanto al fondo de comercio, el **artículo 12.2 de la LIS** establece la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio con un límite anual de la veinteava parte de su importe.

Como consecuencia de estas modificaciones, se va a exigir la imputación contable del gasto por amortización de estos activos intangibles para poder aplicar su deducibilidad fiscal.

Por lo tanto, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, este nuevo régimen determina que los **elementos del inmovilizado intangible** se amortizarán contable y fiscalmente, atendiendo a su **vida útil**. Cuando la **vida útil** de estos elementos **no pueda determinarse de manera fiable**, se amortizará en un **10 por ciento anual** según la normativa contable y en un **máximo del 5 por ciento anual** según la fiscal.

Respecto al **fondo de comercio**, se amortizará en el ámbito contable en un **10 por ciento anual** y como **máximo en un 5 por ciento anual** en el ámbito fiscal.

Importante:

La **disposición transitoria trigésima quinta de la LIS** establece un régimen transitorio por el que lo dispuesto en el artículo 12.2 de dicha norma no será aplicable a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a **entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Cumplimentación del modelo 200

Esta **diferencia de criterio desde el punto de vista fiscal y contable** va a generar la necesidad de realizar ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que se deberán consignar en las **casillas [01005] y [01006]** «Amortización del inmovilizado intangible y fondo de comercio (art. 12.2 LIS) y amortización de la DT 13ª.1 LIS» de la página 12 del modelo 200. Dichas correcciones se recogerán en los primeros años de vida útil del elemento en la **casilla [01005]** de aumentos y posteriormente, en la medida que dichos ajustes positivos reviertan, en la **casilla [01006]** de disminuciones.

Régimen transitorio (DT 13ª.1 de la LIS)

Se establece un régimen transitorio para la **aplicación de la tabla de amortización prevista en la LIS** en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor, según el cual:

- Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un **coeficiente de amortización distinto** al que le correspondería si aplicará la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con dicha tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.
- Los contribuyentes que estuvieran aplicando un **método de amortización distinto** al

resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en la LIS les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

- Los **activos nuevos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004** aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en la LIS, multiplicados por 1,1.

En aplicación de los distintos criterios establecidos por la disposición transitoria decimotercera de la LIS, el contribuyente deberá realizar ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, cuyas correcciones se recogerán en la **casilla [01005]** de aumentos y en la **casilla [01006]** de disminuciones.

Amortización del inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo

Según lo dispuesto en el **artículo 12.3.b) de la LIS**, a efectos del Impuesto sobre Sociedades se pueden **amortizar libremente** los elementos del inmovilizado material e intangible, **excluidos** los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los **edificios** podrán amortizarse de **forma lineal** durante un período de **10 años** en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00305] y [00306]** «Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 12.3.b) LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00305]** de aumentos se consignará el importe de las amortizaciones relativas a cualesquiera de los elementos referidos contabilizado en el período impositivo objeto de declaración y que, por aplicación de dicha norma fiscal, ya hubiese sido deducido en períodos impositivos anteriores mediante la correspondiente disminución al resultado contable. Asimismo, en el supuesto de transmisión del elemento que se haya acogido a la libertad de amortización, en el período impositivo en que se transmita se deberá incluir en esta casilla el importe de los ajustes negativos practicados con anterioridad y que aún no se hayan integrado, con signo positivo en la base imponible.
- En la **casilla [00306]** de disminuciones se consignará el exceso de amortización que sobre la amortización contable resulte deducible en el período impositivo objeto de declaración en los casos previstos en la letra b) del artículo 12.3 de la LIS.

Libertad de amortización de los gastos de investigación y desarrollo

En el **artículo 12.3.c) de la LIS** se establece la libertad de amortización para los gastos de investigación y desarrollo **activados como inmovilizado intangible**, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

Cumplimentación del modelo 200

Según lo dispuesto en este precepto, habrá que realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00307] y [00308] «Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 12.3.c) LIS)»** de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00308]** de disminuciones se consignará el **exceso de amortización que sobre la amortización contable resulte deducible** por los gastos a que se refiere la letra c) del artículo 12.3 de la LIS en el período impositivo objeto de declaración.
- En la **casilla [00307]** de aumentos se consignará el **importe de la amortización de los gastos referidos contabilizado en el período impositivo objeto de declaración deducidos en períodos impositivos anteriores** mediante la correspondiente disminución al resultado contable. Asimismo, en el **supuesto de transmisión del elemento que se haya acogido a la libertad de amortización**, en el período impositivo en que se transmita se deberá incluir en la **casilla [00307]** con signo positivo en la base imponible, el importe de los ajustes negativos practicados con anterioridad y que aún no se hayan integrado.

Libertad de amortización del inmovilizado material nuevo

El **artículo 12.3.e) de la LIS** establece un nuevo supuesto de libertad de amortización para los elementos del **inmovilizado material nuevos que tengan escaso valor**, concretamente para aquellos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración **inferior a un año**, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, habrá que realizar los siguientes ajustes en las **casillas [01003] y [01004] «Libertad de amortización inmovilizado material nuevo (art. 12.3.e) LIS)»** de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [01004]** de disminuciones se consignará el **exceso de amortización** que sobre la amortización contable resulte deducible por los gastos a que se refiere la letra e) del artículo 12.3 de la LIS en el período impositivo objeto de declaración.
- En la **casilla [01003]** de aumentos se consignará el importe de la **amortización de los gastos referidos** contabilizado en el período impositivo objeto de declaración **deducidos en períodos impositivos anteriores** mediante la correspondiente disminución al resultado contable. Asimismo, en el supuesto de **transmisión** del elemento que se haya acogido a la libertad de amortización, en el período impositivo en que se transmita se deberá incluir en esta **casilla [01003]** con signo positivo en la base imponible, el importe de los ajustes negativos practicados con anterioridad y que aún no se hayan integrado.

Otros supuestos de libertad de amortización

El artículo 12.3 de la **LIS** hace referencia en las letras a) y d) a la posibilidad de **amortizar libremente**:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las **sociedades anónimas y limitadas laborales** afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de **explotaciones asociativas prioritarias** de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- **Supuesto de libertad de amortización en el sector industrial de la automoción**

La disposición adicional decimosexta de la LIS, regula un supuesto de libertad de amortización para las inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada en el sector industrial de **automoción** que podrá realizarse en los períodos impositivos que concluyan entre el **2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021**.

A estos efectos, podrán amortizarse libremente las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y que entren en funcionamiento entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la **plantilla media total** de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

Por lo tanto, si estas inversiones no se han amortizado fiscalmente en su totalidad en los períodos impositivos concluidos entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, la parte que no se haya amortizado fiscalmente no podrá amortizarse libremente en los períodos impositivos siguientes.

Los **inmuebles** no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.

La **cuantía máxima de la inversión** que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de **500.000 euros**.

Para la aplicación de este supuesto de libertad de amortización, los contribuyentes deberán aportar **informe motivado** emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión del contribuyente como apta. Dicho informe tendrá **carácter vinculante** para la Administración tributaria. Esta medida se acoge al Marco nacional temporal relativo a las medidas de ayuda destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19, tras las Decisiones de la Comisión Europea SA56851(2020/N), de 2 de abril de 2020, SA.57019 (2020/N), de 24 de abril de 2020, y SA.58778 (2020/N), de 22 de octubre de 2020.

Este supuesto de libertad de amortización es **incompatible** con el supuesto de **libertad de amortización** establecido en el artículo 102 de la LIS para las **entidades de reducida dimensión**, por lo que estas entidades tendrán que optar por aplicar uno de los dos incentivos fiscales.

Cumplimentación del modelo 200

Cuando se aplique o se haya aplicado la libertad de amortización sobre cualquiera de los elementos a los que hacen referencia las citadas letras a) y d) del artículo 12.3 y la disposición adicional decimosexta de la LIS, se deberá realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00309] y [00310]** «Otros supuestos de libertad de amortización (art. 12.3 a) y d) y DA 16ª LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00310]** de disminuciones se consignará el **exceso de amortización** que sobre la amortización contable relativa a cualesquiera de los elementos o inversiones referidos, resulte deducible fiscalmente en el período impositivo objeto de declaración.
- En la **casilla [00309]** de aumentos se consignará el importe de las amortizaciones relativas a cualesquiera de los elementos o inversiones referidos, contabilizado en el período impositivo objeto de declaración y que, por aplicación de las referidas normas fiscales, ya se hubiese deducido en **períodos impositivos anteriores** mediante la correspondiente disminución o ajuste negativo al resultado contable. Asimismo, en el supuesto de **transmisión del elemento** que se haya acogido a la libertad de amortización, en el período impositivo en que se transmita se deberá incluir en esta casilla el importe de los ajustes negativos practicados con anterioridad y que aún no se hayan integrado positivamente en la base imponible.

Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

En la **disposición adicional undécima del RDLeg. 4/2004** en la redacción dada por el artículo 6 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, se establecía la **libertad de amortización fiscal de las inversiones en elementos nuevos** del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas (si esas inversiones son realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero, con la condición de que se ejecute la opción de compra) puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, con el requisito de **mantenimiento de empleo** (que se detalla en la propia norma) durante los **veinticuatro meses siguientes** a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos hayan entrado en funcionamiento. Para **contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión** que requieran un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, la libertad de amortización solo será aplicable respecto de la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los citados años.

Esta disposición adicional undécima fue derogada con efectos para las inversiones realizadas a partir del 31 de marzo de 2012, por la disposición derogatoria única del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

No obstante, **el apartado 2 de la disposición transitoria decimotercera de la LIS** establece que los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, a las que haya resultado de aplicación la disposición adicional undécima del RDLeg. 4/2004, según redacción dada por el artículo 6 del Real Decreto-ley 6/2010, y tengan cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS en la letra b) mantuvo el régimen transitorio aplicable a las cantidades

pendientes de amortizar relativas a inversiones realizadas hasta el 30 de marzo de 2012 y acogidas a la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del RDLeg. 4/2004 en la redacción dada por el artículo 6 del Real Decreto-ley 6/2010, en virtud del cual, dichas cantidades pendientes se podrán aplicar en períodos impositivos en los que no se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 108 del RDLeg. 4/2004, con el **límite del 40 por ciento** de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

Este mismo límite se aplicará a las inversiones en curso realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de **contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión** cuyo período de ejecución requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento.

En cambio, **para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016**, los contribuyentes que realizaron inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, podrán seguir aplicando la libertad de amortización **sin la limitación del 40 por ciento**. Es decir, podrán amortizar la totalidad del valor del inmovilizado pendiente.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes que apliquen la libertad de amortización en las condiciones establecidas en este apartado, deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00514] y [00509]** «Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (RDL 6/2010 y DT 13ª.2 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00509]** de disminuciones consignarán el **exceso de amortización** que sobre la amortización contable, resulte deducible fiscalmente en el período impositivo objeto de declaración.
- En la **casilla [00514]** de aumentos, consignarán el **importe de las amortizaciones** contabilizado en el período impositivo objeto de declaración y que ya se hubiese deducido en **períodos impositivos anteriores** mediante la correspondiente disminución o ajuste negativo al resultado contable. Asimismo, en el supuesto en que **se transmita** el elemento sobre el que se haya aplicado la libertad de amortización, en el período impositivo en que se transmita se deberá incluir en esta **casilla [00514]** el importe de los ajustes negativos practicados con anterioridad, y que aún no se haya integrado positivamente en la base imponible.

Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo

En la **disposición adicional undécima del RDLeg. 4/2004** en la redacción dada por el apartado Cuatro del artículo 1 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, se establecía la **libertad de amortización fiscal** de las **inversiones en elementos nuevos** del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas (si esas inversiones son realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero, con la condición de que se ejecute la opción de compra) puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Para **contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión** que requieran un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en

funcionamiento, la libertad de amortización solo será aplicable respecto de la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los citados años.

En este régimen **no se exigían** los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en la redacción dada a la disposición adicional undécima de la LIS por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, incluso si los elementos habían sido puestos a disposición del sujeto pasivo desde el 3 de diciembre de 2010 hasta la conclusión del último período impositivo anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, a los que se podrá aplicar de ese modo la libertad de amortización en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

En cambio, **sí eran exigibles** los requisitos de mantenimiento de empleo cuando el plazo, superior a dos años, entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de puesta a disposición o en funcionamiento de los contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión, alcanzase a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010.

Esta disposición adicional undécima fue derogada con efectos para las inversiones realizadas a partir del 31 de marzo de 2012, por la disposición derogatoria única del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

No obstante, el **apartado 2 de la disposición transitoria decimotercera de la LIS** establece que los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, sobre las que aplicaba la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del RDLeg. 4/2004 en la redacción dada por el apartado Cuatro del artículo 1 del Real Decreto-ley 13/2010, podrán seguir amortizando libremente las cantidades pendientes de aplicar, en las condiciones allí establecidas.

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS en la letra b) mantuvo el régimen transitorio aplicable a las cantidades pendientes de amortizar relativas a inversiones realizadas hasta el 30 de marzo de 2012 y acogidas a la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del RDLeg. 4/2004 en la redacción dada por el apartado Cuatro del artículo 1 del Real Decreto-ley 13/2010, en virtud del cual dichas cantidades pendientes se podrán aplicar en períodos impositivos en los que no se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 108 del RDLeg. 4/2004, con el **límite del 20 por ciento** de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

Este mismo límite se aplicará a las inversiones en curso realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de **contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión** cuyo período de ejecución requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento.

En cambio, **para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016**, los contribuyentes que realizaron inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012 podrán seguir aplicando la libertad de amortización **sin la limitación del 20 por ciento**. Es decir, podrán amortizar la totalidad del valor del inmovilizado pendiente.

Cumplimentación del modelo 200

Cuando los contribuyentes apliquen la libertad de amortización en cualquiera de los supuestos

recogidos en este apartado, deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00516] y [00551]** «Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo (RDL 13/2010 y DT 13ª.2)» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00551]** de disminuciones consignarán el **exceso de amortización que sobre la amortización contable**, resulte fiscalmente deducible en el período impositivo objeto de declaración.
- En la **casilla [00516]** de aumentos consignarán el **importe de las amortizaciones** contabilizado en el período impositivo objeto de declaración y que ya se hubiera deducido en **períodos impositivos anteriores** mediante la correspondiente disminución o ajuste negativo al resultado contable. Asimismo, en el supuesto en que **se transmita** el elemento sobre el que se haya aplicado la libertad de amortización, en el período impositivo en que se transmita se deberá incluir en esta **casilla [00516]** el importe de los ajustes negativos practicados con anterioridad y no integrado positivamente aún en la base imponible.

Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales

Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores (art. 13.1 LIS) no afectadas por el artículo 11.12 ni la DT 33ª.1 de la LIS

Cuando existe un riesgo en el cobro de un determinado crédito, las entidades están **obligadas contablemente** a dotar una pérdida por deterioro.

En cambio, el artículo 13.1 de la LIS establece que solo serán **fiscalmente deducibles** las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las circunstancias siguientes:

- a. Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados dentro de los **años 2020 y 2021**, el artículo 14 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, establece que los contribuyentes que tengan la condición 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.

- b. Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c. Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes
- d. Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No obstante, aunque concurren las circunstancias anteriores, **no serán fiscalmente deducibles**:

- Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

- Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.
- Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Cumplimentación del modelo 200

Estas diferencias de criterio entre la norma contable y la norma fiscal, determina la necesidad de realizar una serie de ajustes en las **casillas [00321] y [00322]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS no afectadas por el art. 11.12 LIS ni por la DT 33ª.1 LIS» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00321]** de aumentos, el contribuyente incluirá el importe de las pérdidas por deterioro de valor de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores contabilizadas en el período impositivo objeto de declaración, que **no sean deducibles fiscalmente** según lo dispuesto en el artículo 13.1 de la LIS.
- En cambio, el contribuyente incluirá en la **casilla [00322]** de disminuciones el importe de esas pérdidas contabilizadas en el período en que sean **deducibles fiscalmente** por cumplir con los requisitos del artículo 13.1 de la LIS.
- Cuando en un período impositivo posterior al de la contabilización de las citadas pérdidas por deterioro que originó un ajuste positivo al resultado contable (casilla [00321]) por no ser fiscalmente deducible, se produzca la **recuperación de valor del deterioro**, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [00322]** el importe correspondiente a dicha reversión.

A tener en cuenta:

En estas casillas [00321] y [00322] «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS no afectadas por el art. 11.12 LIS ni por la DT 33ª.1 LIS» solo deberán figurar los importes relativos a las pérdidas por deterioro de los créditos del artículo 13.1 de la LIS, siempre que no estén afectadas por lo dispuesto en el artículo 11.12 de dicha norma, en cuyo caso deberán declararse según lo dispuesto en el apartado siguiente (casillas [00415] y [00211] «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS»).

Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores (art. 13.1 LIS) y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el artículo 11.12 y la DT 33ª.1 de la LIS

Integración en la base imponible de los gastos no deducibles fiscalmente

El **artículo 11.12 de la LIS** establece que las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado

activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

En este artículo se regula la **integración en la base imponible** de una serie de gastos que **no fueron deducibles fiscalmente** en el período impositivo en el que se contabilizaron por aplicación de los criterios de imputación establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y que por ese motivo, generaron **activos por impuesto diferido** susceptibles de convertirse en crédito exigible frente a la Administración Tributaria. La integración en la base imponible de estos gastos no deducibles fiscalmente, se deberá realizar teniendo en cuenta los límites que se explican en el apartado siguiente.

Cumplimentación del modelo 200

Para integrar en la base imponible estos gastos no deducibles fiscalmente conforme se establece en el artículo 11.12 de la LIS, habrá que realizar una serie de ajustes que se recogerán en las **casillas [00415] y [00211]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00415]** de aumentos se debe consignar el importe de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS que tienen la consideración de gasto contable en el período impositivo objeto de declaración, pero que **no son deducibles fiscalmente** según lo previsto en los artículos 13.1.a), 14.1 y 14.2 de la LIS.
- Cuando en períodos impositivos posteriores se produzcan las circunstancias recogidas en los artículos 13.1.a), 14.1 y 14.2 de la LIS para que estos gastos sean **fiscalmente deducibles**, se deberá realizar un ajuste negativo en la **casilla [00211]**.

A tener en cuenta:

Se deberá incluir en la página 1 del modelo 200, información sobre el importe neto de la cifra de negocios de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, a efectos de determinar la aplicación de la tributación mínima (art. 30 bis LIS) y de los límites establecidos en el artículo 11.12 de la LIS.

La opción marcada por el contribuyente se tendrá en cuenta también para determinar los límites en el cálculo de la compensación de bases imponibles negativas, de la compensación de cuotas negativas por pérdidas de las cooperativas y de las deducciones por doble imposición, por lo que una vez cumplimentado el cuadro de la página 1 del modelo 200, no se volverá a mostrar en otras pantallas.

Recuerde:

En estas **casillas [00415] y [00211]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS» se debe consignar las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS, pero sin tener en cuenta los límites de integración en la base imponible de estos gastos establecida en dicho artículo. Estos límites se incluirán en las **casillas [00416] y [00543]** «Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS)» de la página 12 del modelo 200, de la forma que se explica en el apartado siguiente.

Estas casillas [00415] y [00211] **no deben ser cumplimentadas por las sociedades cooperativas**, que, en su lugar, cumplimentarán las **casillas [00210] y [00480]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 LIS (convertida en cuota)» de la página 14 del modelo 200.

Límites en la integración en la base imponible de estos gastos no deducibles fiscalmente en el momento de su contabilización

Como ya hemos visto en el apartado anterior, los gastos que no fueron deducibles en el período impositivo en que se contabilizaron a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS, se **integrarán en la base imponible** del período impositivo en el que se cumplan las condiciones para la deducibilidad fiscal de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta los siguientes **límites**:

1. Según lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS**, estos gastos se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el **límite del 70 por ciento** de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

En relación con el límite del 70 por ciento, la **disposición adicional decimoquinta de la LIS** establece que, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sustituirán dicho límite por los siguientes:

- el **50 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- el **25 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Las **cantidades no integradas en un período impositivo** serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

2. **Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016**, según lo dispuesto en el **artículo 130.1** y la **disposición transitoria trigésima tercera de la LIS**, el límite establecido en el artículo 11.12 de la LIS para la integración en la base imponible de los gastos que no fueron fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se contabilizaron, solo se aplicará sobre aquellos que generaron activos por impuesto diferido susceptibles de ser convertidos en crédito frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la **cuota líquida positiva** correspondiente al período impositivo de generación de aquellos.

Cumplimentación del modelo 200

La aplicación del límite establecido en artículo 11.12 de la LIS en la integración en la base imponible de estos gastos que no fueron deducibles en el período impositivo en que se contabilizaron y que generaron activos por impuesto diferido, da lugar a la realización de ajustes

que se recogerán en las **casillas [00416] y [00543]** «Aplicación del límite del art. 11.12 LIS, a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 de la LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En el período impositivo en que esos gastos sean fiscalmente deducibles además de consignar su importe en la **casilla [00211]**, se deberá cumplimentar la **casilla [00416]** con el importe de esos gastos cuya deducibilidad no es aplicable en dicho período por exceder del límite previsto en el primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS. Es decir, en la **casilla [00416]** deberá figurar la diferencia entre el importe consignado en la **casilla [00211]** y el importe correspondiente al límite previsto en dicho artículo.
- Respecto a los gastos que no han sido integrados en la base imponible en el período impositivo que fueron deducibles por exceder del límite establecido en el primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS, se deberán integrar en los períodos impositivos inmediatos siguientes en la **casilla [00543]**, teniendo en cuenta igualmente el mismo límite. A esto efectos, el párrafo segundo del artículo 11.12 de la LIS establece que se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

A tener en cuenta:

Las casillas [00416] y [00543] «Aplicación del límite del art. 11.12 LIS, a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 de la LIS)» no deben ser cumplimentadas por las **sociedades cooperativas**, que cumplimentarán, en su lugar, las **casillas [00408] y [01037]** «Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS)» de la página 14 del modelo 200.

Cumplimentación del cuadro de la página 20 quater del modelo 200

Los contribuyentes que, de acuerdo a lo visto en los apartados anteriores, integren en la base imponible correspondiente al período impositivo de declaración, los gastos que no fueron deducibles en el período impositivo en que se contabilizaron, en los términos establecidos en el artículo 11.12 de la LIS, deberán cumplimentar el cuadro «Dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente y otras del art. 11.12 LIS con posibilidad de conversión en crédito exigible» de la página 20 quater del modelo 200 de la manera que se explica a continuación:

- Dentro del bloque «**Dotaciones pendientes de integración a principio del período/generado en el propio período**», se distinguen dos columnas:
 - En la columna «**Que no han cumplido condiciones de deducibilidad fiscal**», se consignarán los importes relativos a esos gastos a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS que no fueron deducibles fiscalmente en el período impositivo en que se contabilizaron y que, por tanto, generaron activos por impuesto diferido. Es decir, se consignará el importe de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS generadas en los ejercicios 2007 y anteriores, 2008 a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022 respectivamente, que están pendientes de integrar en la base imponible en el período impositivo objeto de declaración y que no cumplen en dicho período impositivo las condiciones de deducibilidad fiscal.

- En la columna «**Que han cumplido condiciones de deducibilidad fiscal pero no integradas por aplicación del límite**», se consignarán los importes relativos a esos gastos a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS que no fueron deducibles fiscalmente en el período impositivo en que se contabilizaron por lo que generaron activos por impuesto diferido, y que en el período impositivo objeto de declaración pasan a ser deducibles fiscalmente. Es decir, se consignará el importe de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS generadas en los ejercicios 2007 y anteriores, 2008 a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 respectivamente, que están pendientes de integrar en la base imponible en el período impositivo objeto de declaración y que cumpliendo en dicho período las condiciones de deducibilidad, no se pueden integrar por la aplicación del límite establecido en el artículo 11.12 de la LIS.
- En la columna «**Dotaciones integradas en esta liquidación**» se consignarán los importes relativos a esos gastos a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS, que en el período impositivo objeto de declaración cumplen las condiciones de deducibilidad fiscal, y que se pueden integrar en la base imponible de dicho período, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 11.12 de la LIS. Es decir, se consignará el importe de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS generadas en los ejercicios 2007 y anteriores, 2008 a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 respectivamente, que se integran en la base imponible del período impositivo objeto de declaración.
- En la columna «**Dotaciones aplicadas por la conversión de los activos por impuesto diferido**» se consignarán las dotaciones generadas en el período impositivo que se correspondan con los activos por impuesto diferido que hayan sido convertidos por el contribuyente por cumplir con los requisitos del artículo 130 de la LIS. Es decir, se consignará el importe de las dotaciones correspondientes a los ejercicios 2007 y anteriores, 2008 a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022, respectivamente, que hayan generado activos por impuesto diferido sobre los que se haya aplicado el derecho de conversión establecido en el artículo 130 LIS.
- Dentro del bloque «**Dotaciones pendientes de integración períodos futuros**», distinguimos dos columnas:
 - En la columna «**Que no han cumplido condiciones de deducibilidad fiscal**», se consignarán los importes relativos a esos gastos a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS que no fueron deducibles fiscalmente en el período impositivo en que se contabilizaron y por lo que generaron activos por impuesto diferido, que en el período impositivo objeto de declaración, quedan pendientes de integración en la base imponible de períodos futuros. Es decir, se consignará el importe de esas dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS generadas en los ejercicios 2007 y anteriores, 2008 a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022, respectivamente, que quedan pendientes de integrar en la base imponible de períodos futuros, según lo referido en el apartado anterior.
 - En la columna «**Que han cumplido condiciones de deducibilidad fiscal pero no integradas por aplicación del límite**», se consignarán los importes relativos a esos gastos a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS que son deducibles en el período impositivo objeto de declaración, pero no se pueden integrar en la base imponible de dicho período por aplicación del límite establecido en el artículo 11.12 de la LIS, por lo que quedan pendientes de integración en períodos impositivos futuros. Es decir, se consignará el importe de esas dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS generadas en

los ejercicios 2007 y anteriores, 2008 a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, respectivamente, que quedan pendientes de integrar en la base imponible de período futuros, según lo referido en el apartado anterior.

A tener en cuenta:

Los importes se consignarán a nivel de base, salvo en los casos de las sociedades cooperativas, cuyos importes se referirán a la cuota.

Las casillas correspondientes a la **fila «2022*»**, solo deben cumplimentarse en el caso en que la entidad tenga dotaciones pendientes de integrar correspondientes a un período impositivo iniciado en 2022, anterior al que ahora es objeto de declaración.

Supuestos prácticos

La entidad «Z» generó en el ejercicio 2021 gastos fiscalmente no deducibles de 10.000 euros por dotaciones a sistemas de previsión social que han generado activos por impuesto diferido del artículo 11.12 de la LIS, a los que resulta de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS. Posteriormente, en el ejercicio 2022, estos gastos pasan a ser fiscalmente deducibles.

Supuesto 1

Suponemos que el importe de la cifra de negocios de la entidad «Z» en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo correspondiente a 2022 es de 15 millones de euros.

La base imponible positiva previa de la entidad es de 8.000 euros.

En este caso, en el ejercicio 2021 la entidad debió consignar en la casilla [00415] de aumentos el importe de 10.000 euros correspondiente al gasto por dotaciones a sistemas de previsión social que no fue fiscalmente deducible en dicho período.

En el ejercicio 2022, ese gasto pasa a ser fiscalmente deducible. No obstante, la entidad debe tener en cuenta el límite establecido en el artículo 11.12 de la LIS que para entidades cuyo importe de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea inferior a 20 millones de euros, es del 70 por ciento. Por lo tanto, la entidad consignará en la casilla [00211] de disminuciones el importe de 10.000 euros correspondiente al gasto por dotaciones a sistemas de previsión social que sí es deducible en este ejercicio. Asimismo, la entidad deberá consignar en la casilla [00416] de aumentos el importe de 4.400 (10.000 - 5.600) euros que por aplicación del límite establecido para el ejercicio 2022 en el artículo 11.12 de la LIS, no son deducibles en dicho ejercicio.

Supuesto 2

Suponemos que el importe de la cifra de negocios de la entidad «Z» en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo correspondiente a 2022 es de 45 millones de euros.

La base imponible positiva previa de la entidad es de 8.000 euros.

En este caso, en el ejercicio 2021 la entidad debió consignar en la casilla [00415] de aumentos

el importe de 10.000 euros correspondiente al gasto por dotaciones a sistemas de previsión social que no fue fiscalmente deducible en dicho período.

En el ejercicio 2022, ese gasto pasa a ser fiscalmente deducible. No obstante, la entidad debe tener en cuenta el límite establecido en el artículo 11.12 de la LIS que para entidades cuyo importe de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea igual o superior a 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros es del 50 por ciento (DA 15 de la LIS). Por lo tanto, la entidad consignará en la casilla [00211] de disminuciones el importe de 10.000 euros correspondiente al gasto por dotaciones a sistemas de previsión social que sí es deducible en este ejercicio. Asimismo, la entidad deberá consignar en la casilla [00416] de aumentos el importe de 6.000 (10.000 - 4.000) euros que por aplicación del límite establecido para el ejercicio 2022 en el artículo 11.12 y en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, no son deducibles en dicho ejercicio.

Pérdidas por deterioro de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio

En el **artículo 13.2.a) de la LIS** se establece que para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, no son deducibles fiscalmente.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, habrá que realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00331] y [00332]** «Pérdidas por deterioro de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio (art. 13.2 a) y DT 15 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00331]** de aumentos, el contribuyente deberá incluir el importe de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios contabilizadas en el período impositivo objeto de declaración, que **no sean deducibles fiscalmente** según lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la LIS.
- En cambio, cuando en un período impositivo posterior al de la contabilización de las citadas pérdidas por deterioro que originó un ajuste positivo al resultado contable (**casilla [00331]**) por no ser fiscalmente deducible, se produzca la **recuperación de valor del deterioro**, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [00332]** el importe correspondiente a dicha reversión.
- En relación con lo dispuesto en el artículo 13.2.a) de la LIS, la disposición transitoria decimoquinta de la LIS establece un **régimen transitorio** según el cual la reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable. En este caso, dicha integración se recogerá en la **casilla [00331]** de aumentos.

Pérdidas por deterioro de valores representativos de participación en el capital o fondos propios

1. Supuesto del artículo 13.2 b) de la LIS

En este artículo se establece que **no serán deducibles** las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades cuando en el período impositivo en que se registra del deterioro, se de alguna de las siguientes circunstancias:

- **No se cumpla** el requisito establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS. Este requisito consiste en que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento. Con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, se elimina el requisito alternativo consistente en que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, aunque en la disposición transitoria cuadragésima de la LIS se añade un **régimen transitorio** a aplicar por un periodo de 5 años a las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, sin alcanzar el porcentaje del 5 por ciento establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS. Además, se exige que la participación se deberá poseer de manera ininterrumpida durante al menos 1 año, y
- Que en el caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo **se cumpla**, además, el requisito establecido en artículo 21.1 b) de la LIS, es decir, que la entidad haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.2 b) de la LIS el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00325] y [00326]** «Ajustes por pérdidas por deterioro de valores representativos de participación en el capital o fondos propios (art. 13.2 b) LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En la **casilla [00325]** de aumentos, el contribuyente deberá consignar el importe de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades contabilizadas en el período impositivo objeto de declaración, que **no son deducibles** por aplicación del artículo 13.2 b) de la LIS.
- No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 20 de la LIS**, estas pérdidas por deterioro **serán deducibles** en el período impositivo en que la participación se transmita o se dé de baja, siempre que los requisitos señalados se den durante el año anterior a que se produzca la transmisión o baja de la participación.

En estos casos, el contribuyente en el período impositivo posterior al de la contabilización de las citadas pérdidas por deterioro que originó un ajuste positivo al resultado contable (casilla [00325]) por no ser fiscalmente deducibles, deberá incluir en la **casilla [00326]** de disminuciones, el importe correspondiente a dicho deterioro como consecuencia de su

reversión.

Si no cumple uno o ninguno de los requisitos del art. 21.1.a) LIS:

- Participación $\geq 5\%$ o V. Adq. $> 20\text{M€}$ (Participaciones adquiridas antes 01-01-2021)
- Antigüedad 1 año

Pero **sí cumple** el requisito del art. 21.1.b) LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $\geq 10\%$

Entonces se aplicará el **artículo 13.2 LIS**.

Por tanto, no serán deducibles, aunque **sí serán deducibles** cuando la **participación se transmita o se dé de baja** (art. 20 LIS).

2. Supuesto del artículo 15 k) de la LIS

En este artículo se establece que **no serán deducibles** las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades cuando en el período impositivo en que se registra el deterioro, respecto de las que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- **Se cumplan** los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS, o
- Que en el caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo **no se cumpla** el requisito establecido en el artículo 21.1 b) de la LIS.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [01807]** «Pérdidas por deterioro de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios (art. 15 k) LIS» de la página 12 del modelo 200, el importe de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades contabilizadas en el período impositivo objeto de declaración, que **no son deducibles** por aplicación del artículo 15 k) de la LIS.

Aplicación artículo 15 k) LIS

Si cumple los dos requisitos del art. 21.1.a) LIS:

- Participación $\geq 5\%$ o V. Adq. $> 20\text{M€}$ (Participaciones adquiridas antes 01-01-2021)
- Antigüedad 1 año

No es necesario que cumpla con los requisitos del art. 21.1.a) LIS:

- Participación $\geq 5\%$ o V. Adq. $> 20\text{M€}$ (Participaciones adquiridas antes 01-01-2021)
- Antigüedad 1 año

Aplicación artículo 15 k) LIS

Además, **cumple** el requisito del art. 21.1.b) LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $\geq 10\%$

Pero **no cumple** el requisito del art. 21.1.b) LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $< 10\%$

Entonces, se aplicará el artículo 15 k) de la LIS.
Por tanto, no serán deducibles en ningún caso.

Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda

En el **artículo 13.2 c)** de la LIS se establece la no deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el citado artículo, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00327] y [00328]** «Pérdida por deterioro de valores representativos de deuda (art. 13.2.c) y DT 15ª LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- El contribuyente deberá incluir en la **casilla [00327]** de aumentos, el importe correspondiente a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda contabilizadas en el período impositivo objeto de declaración, que **no sean deducibles fiscalmente** según lo dispuesto en el artículo 13.2 c) de la LIS.
- No obstante, cuando en un período impositivo posterior al de la contabilización de las citadas pérdidas por deterioro que originó un ajuste positivo al resultado contable (casilla [00327]) por no ser fiscalmente deducible, se produzca la **recuperación de valor del deterioro**, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [00328]** el importe correspondiente a dicha reversión.
- En relación con lo dispuesto en el artículo 13.2 c) de la LIS, la disposición transitoria decimoquinta de la LIS, establece un **régimen transitorio** según el cual la reversión de las pérdidas por deterioro los valores representativos de deuda que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable. A estos efectos, dicha integración se recogerá en la **casilla [00327]** de aumentos.

Provisiones y otros gastos

Gastos y provisiones por pensiones no afectados por el artículo 11.12 LIS (artículos 14.1, 14.6 y 14.8 LIS)

Aunque contablemente, las dotaciones a provisiones realizadas en el período impositivo son deducibles, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece la no deducibilidad de algunos gastos por provisiones, que implica que el contribuyente tenga que realizar una serie de ajustes que deberá consignar en las **casillas [00335] y [00336]** «Gastos y provisiones por pensiones no afectados por el art. 11.12 LIS (arts. 14.1, 14.6 y 14.8 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- El **artículo 14.1 de la LIS** establece que **no serán deducibles** los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Por lo tanto, en el período impositivo en que se contabilicen estos gastos por provisiones y fondos internos, se deberá consignar el importe de los mismos en la **casilla [00335]** de aumentos.

No obstante, el artículo 14.1 de la LIS establece que estos gastos serán **fiscalmente deducibles** en el período impositivo en que se abonen las prestaciones, por lo que en dicho período impositivo se deberá consignar en la **casilla [00336]** de disminuciones los importes correspondientes a esos gastos que, en un período impositivo anterior, se incluyeron de la forma que se ha indicado.

- El **artículo 14.6 de la LIS** establece que los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán **fiscalmente deducibles** cuando se produzca esta entrega.

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente en el período impositivo en que se contabilicen estos gastos de personal consignar el importe de los mismos en la **casilla [00335]** de aumentos. Y en el período impositivo en el que se produzca la **entrega de dichos instrumentos**, el contribuyente deberá consignar en la **casilla [00336]** de disminuciones los importes correspondientes a esos gastos que, en un período impositivo anterior, se incluyeron de la forma que se ha indicado.

- En el **párrafo primero del artículo 14.8 de la LIS** se establece que serán deducibles los gastos relativos al fondo de provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por ciento.

Por lo tanto, a partir de que el fondo de provisiones técnicas alcance esa cuantía mínima, los gastos relativos a dicho fondo solo serán deducibles en un 75 por ciento, por lo que habrá que consignar en la **casilla [00335]** de aumentos, el importe del **25 por ciento** correspondiente a esos gastos no deducibles.

Otras provisiones no deducibles fiscalmente no afectadas por el artículo 11.12 LIS

1. Provisiones de los artículos 14.2, 14.3, 14.4 y 14.5 de la LIS

El **artículo 14.2 de la LIS** establece que **no serán deducibles** los gastos relativos a **retribuciones a largo plazo al personal** mediante sistemas de aportación definida o prestación definida.

No obstante, **sí serán deducibles** las **contribuciones** para la cobertura de contingencias

análogas a las de los planes de pensiones y las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, siempre que cumplan los requisitos previstos en el artículo 14.2 de la LIS.

Asimismo, el **artículo 14.3 de la LIS** establece la **no deducibilidad** de otros **gastos asociados a provisiones**:

- a. Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- b. Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- c. Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- d. Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- e. Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Por último, el **artículo 14.4 de la LIS** establece la **deducibilidad** de los gastos correspondientes a **actuaciones medioambientales**, siempre que se correspondan con un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

No obstante, según lo dispuesto en el **artículo 14.5 de la LIS**, estos gastos no deducibles, bien porque así lo establece la normativa, o bien porque no han cumplido con los requisitos exigidos en la norma, serán deducibles en el período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

A tener en cuenta:

En relación con la no deducibilidad de los gastos asociados a provisiones a que se refiere el artículo 14.3 de la LIS, la Dirección General de los Tributos ha resuelto que **no es deducible** en el Impuesto sobre Sociedades una **provisión** que tiene por finalidad **cubrir el riesgo** derivado de una **posible indemnización futura** en caso de **despido de los trabajadores**, ya que la provisión no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido de los trabajadores. Por ello, la provisión no será gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que se dote la misma dado que, en dicho momento, no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores, sino una simple expectativa.

No obstante, según lo dispuesto en el artículo 14.5 de la LIS, la dotación de la provisión practicada por el contribuyente tendrá la consideración de **gasto fiscalmente deducible** en el **período impositivo en que la provisión se aplique a su finalidad**, y no en el período impositivo en que se hubiese practicado su dotación contable.

Cumplimentación del modelo 200

La diferencia entre el criterio contable y el criterio fiscal sobre la deducibilidad de los gastos mencionados en este apartado, da lugar a la realización de los siguientes ajustes en las **casillas [00337] y [00338]** «Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 14 LIS) no afectadas por el art. 11.12 LIS» de la página 12 del modelo 200:

- En el período impositivo en que se contabilicen los **gastos fiscalmente no deducibles**, el contribuyente deberá incluir su importe en la **casilla [00337]** de aumentos al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Y en el período impositivo en que la **provisión se aplique o el gasto se destine a su finalidad**, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [00338]** de disminuciones, el importe correspondiente a dichos gastos.

2. Provisiones del artículo 14.7 de la LIS

El **artículo 14.7 de la LIS** establece que los gastos relativos a las **provisiones técnicas** realizadas por las **entidades aseguradoras**, serán **deducibles** hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la **reserva de estabilización** será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de este precepto, se deberá consignar en la **casilla [00337]** el importe de los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, así como el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización, que excedan del límite de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Asimismo, en el período impositivo en que las entidades aseguradoras apliquen dicha reserva, deberán consignar su importe en la **casilla [00338]**.

En caso de que el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias, será deducible con el límite mencionado, por lo que deberá consignarse en la **casilla [00338]** el importe de la dotación hasta el límite. En el período impositivo en el que se produzca la aplicación de dicha reserva, deberá consignarse ese importe en la **casilla [00337]**.

Recuerde:

En las **casillas [00335] y [00336]** «Gastos y provisiones por pensiones no afectados por el art. 11.12 LIS (arts. 14.1, 14.6 y 14.8 LIS)», solo se debe consignar los importes relativos a dichos gastos que **no estén afectados por el límite** establecido en el artículo 11.12 de la LIS.

Si estuvieran afectados por dicho límite, su importe se consignaría en las **casillas [00415] y [00211]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS».

3. Provisiones del artículo 14.9 de la LIS

El **artículo 14.9 de la LIS** establece que los gastos inherentes a los riesgos derivados de **garantías de reparación y revisión**, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período

impositivo y en los dos anteriores en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de **gastos accesorios por devoluciones de ventas**.

Cumplimentación del modelo 200

Por lo tanto, los contribuyentes deberán realizar un ajuste positivo en la **casilla [00337]** por el importe de esos gastos que no resultan deducibles por exceder del importe establecido en dicho precepto.

Recuerde:

En las **casillas [00337] y [00338]** «Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 14 LIS) no afectadas por el art. 11.12 LIS», solo se debe consignar los importes relativos a dichos gastos que **no estén afectados por el límite** establecido en el artículo 11.12 de la LIS.

Si estuvieran afectados por dicho límite, su importe se consignaría en las **casillas [00415] y [00211]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (arts. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS».

Subvenciones públicas incluidas en el resultado del ejercicio, no integrables en la base imponible

En el **párrafo segundo del artículo 14.8 de la LIS** se establece que no se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Lo previsto en este apartado también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en la **casilla [00368]** «Subvenciones públicas incluidas en el resultado del ejercicio, no integrables en la base imponible (art. 14.8 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- Se deberá incluir en esta **casilla [00368]**, el importe de las subvenciones que hayan sido otorgadas por las Administraciones públicas a las **sociedades de garantía recíproca**, así como en su caso el importe de las rentas de ellas derivadas, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas.
- Asimismo, se deberá incluir en la **casilla [00368]**, el importe de las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las **sociedades de reafianzamiento**, así como en su caso el importe de las rentas de ellas derivadas, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas y que se refieran a las actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente en su objeto social.

Gastos no deducibles

El **artículo 15 de la LIS** recoge una serie de gastos contables que no se consideran fiscalmente deducibles, por lo que será necesario realizar ajustes al resultado contable como se detalla a continuación:

Gastos no deducibles por considerarse retribución de fondos propios

El **artículo 15 a) de la LIS** establece que los gastos que representen una retribución de los fondos propios no serán fiscalmente deducibles.

A estos efectos, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los **valores representativos** del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los **préstamos participativos** otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Importante:

En cuanto a los préstamos participativos, la **disposición transitoria decimoséptima de la LIS** establece que lo dispuesto en el artículo 15 a) de la LIS, no resultará de aplicación a los préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente deberá realizar en el período impositivo en que contabilice estos gastos considerados no deducibles, un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [01002]** «Gastos no deducibles por considerarse retribución de fondos propios (art. 15 a) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades

En relación con estos gastos no deducibles regulados en el **artículo 15 b) de la LIS**, consulte en este mismo Capítulo el apartado relativo a las «[Correcciones por el Impuesto sobre Sociedades](#)».

Multas, sanciones y otros

El **artículo 15 c) de la LIS** establece que no serán fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Cumplimentación del modelo 200

En relación con lo anterior, el contribuyente deberá realizar en el período impositivo en que

contabilice estos gastos considerados no deducibles, un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [01815]** «Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Pérdidas del juego

El **artículo 15 d) de la LIS** establece que las pérdidas del juego no serán fiscalmente deducibles, por lo que el contribuyente deberá realizar en el período impositivo en que contabilice estos gastos considerados no deducibles, un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [00343]** «Pérdidas del juego (art. 15 d) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Gastos por donativos y liberalidades

El **artículo 15 e) de la LIS** establece la no deducibilidad fiscal de ciertos donativos y liberalidades.

Dentro de esta letra e), no se incluyen los **gastos por atenciones a clientes o proveedores** ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e), las **retribuciones a los administradores** por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Cumplimentación del modelo 200

A estos efectos, en el período impositivo en que se contabilicen estos gastos por donativos y liberalidades no deducibles fiscalmente, se deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [00339]** «Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

El **artículo 15 f) de la LIS** establece que los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no serán fiscalmente deducibles, por lo que el contribuyente deberá realizar en el período impositivo en que contabilice estos gastos considerados no deducibles, un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [01816]** «Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperativas

El **artículo 15 g) de la LIS** establece la no deducibilidad de los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las casillas [00341] y [00342] «Operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperativas (art. 15 g) LIS» de la página 12 del modelo 200:

- En el período impositivo en que se contabilicen los referidos gastos no deducibles fiscalmente, se deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [00341]**.
- No obstante, si en períodos impositivos posteriores, el contribuyente prueba que estos gastos devengados responden a una operación o transacción efectivamente realizada, dichos gastos se considerarán fiscalmente deducibles, por lo que deberá realizar un ajuste negativo en la **casilla [00342]**.

Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo

Conforme a lo establecido en el **artículo 15 h) de la LIS**, no serán deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español.

Cumplimentación del modelo 200

A estos efectos, en el período impositivo en que se contabilicen los referidos gastos financieros considerados no deducibles fiscalmente, se deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [00508]** «Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS» de la página 12 del modelo 200.

Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil

El **artículo 15 i) de la LIS** establece que no serán deducibles fiscalmente los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que **excedan**, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

- **1 millón de euros.**
- El **importe** establecido con carácter obligatorio en el **Estatuto de los Trabajadores**, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de **despidos colectivos** realizados de conformidad

con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente deberá realizar en el período impositivo en que contabilice estos gastos considerados no deducibles, un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [01817]** «Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil (art. 15 i) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Asimetrías híbridas (art. 15 bis LIS, excepto art. 15 bis.12 LIS)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a 11 de marzo de 2022, la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas, introdujo un **nuevo artículo 15 bis en la LIS**, con la consiguiente **derogación del artículo 15 j) de la LIS**, con el objeto de transponer la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo relativo a las **asimetrías híbridas** que tienen lugar entre **España y otros Estados Miembros y entre España y terceros países o territorios**.

El artículo 15 bis indica en su **apartado 1**, que **no serán fiscalmente deducibles** los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

En caso de que el ingreso se genere en un período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente, dicho gasto será **fiscalmente deducible** en el período impositivo en el que el mencionado ingreso se integre en la base imponible del beneficiario.

Por otro lado, en el **apartado 2** del citado artículo 15 bis de la LIS, se establece que **no serán fiscalmente deducibles** los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

El importe de los **gastos no deducidos** por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior **podrá deducirse** en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes a

la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

Se integrará en la base imponible el importe correspondiente a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una **diferente calificación fiscal de éstas**, haya tenido la consideración de **gasto fiscalmente deducible en ese otro país o territorio**, en la parte que **no se compense** con ingresos que generen renta de doble inclusión.

El importe integrado en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior **podrá minorarse** de la base imponible de los períodos impositivos que concluyan dentro de los **tres años siguientes** a la conclusión del período impositivo en el que se integró el ingreso, en la medida en que tal gasto se compense en el otro país o territorio con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

Asimismo, el artículo 15 bis de la LIS en su **apartado 3**, recoge que **no serán fiscalmente deducibles** los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación cuando la relación de vinculación exista, exclusivamente, entre el contribuyente y el mencionado partícipe o inversor.

El **apartado 4** del artículo 15 bis de la LIS establece que **no serán fiscalmente deducibles** los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

Los **importes no deducidos** conforme a lo establecido en el párrafo anterior **podrán deducirse** en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

Los **importes no deducidos** conforme a lo establecido en el párrafo anterior **podrán deducirse** en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

En concreto el **apartado 5** del artículo 15 bis de la LIS, señala los siguientes **gastos que no serán fiscalmente deducibles**:

- a. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga

establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.

- b. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.
- c. Los gastos estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

El importe de los gastos no deducidos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes, en la medida en que se integren en la base imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

- d. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta doble inclusión.

El **apartado 6** del artículo 15 bis de la LIS establece que **no** resultará de **aplicación** lo previsto en el **artículo 22 de la LIS** en el caso de **rentas obtenidas** a través de un **establecimiento permanente** que **no es reconocido fiscalmente** por el país o territorio de situación.

De acuerdo con el **apartado 7** del artículo 15 bis de la LIS, **no serán fiscalmente deducibles** los gastos correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.

En el **apartado 8** del artículo 15 bis de la LIS, se dispone que **será deducible** en la cuota íntegra de este Impuesto el importe de la retención practicada a cuenta del mismo en la proporción que se corresponda con la renta integrada en la base imponible obtenida en una transferencia híbrida realizada con una persona o entidad vinculada no residente en territorio español.

A estos efectos, se considera como **transferencia híbrida** cualquier operación relativa a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere, a efectos fiscales, como obtenido simultáneamente por más de una de las partes que intervienen en la operación.

El **apartado 9** del artículo 15 bis de la LIS concreta que lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo 15 bis se aplicará, asimismo, cuando las operaciones a que se refieren, con independencia de que se realicen entre personas o entidades vinculadas o no, tengan lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

A estos efectos, se considera **mecanismo estructurado** todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas a que se refieren dichos apartados en los términos en ellos señalados, esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente o una persona o entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada.

El **apartado 10** del artículo 15 bis de la LIS establece que **no serán fiscalmente deducibles** los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.

En el caso de que dicho gasto se compense en el otro país o territorio en un período impositivo posterior al de la deducción del gasto o pérdida en el contribuyente, éste deberá integrar en su base imponible el importe correspondiente a la referida compensación en el período impositivo en que esta se produzca.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el otro país sea un Estado miembro de la Unión Europea con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional en virtud del cual el contribuyente sea considerado residente fiscal en territorio español.

El **apartado 11** del artículo 15 bis de la LIS introduce la siguiente explicación, indicando que a efectos de lo dispuesto en este artículo 15 bis, se considera que **un ingreso genera renta de doble inclusión** cuando esté sometido a tributación con arreglo a esta Ley y a la legislación del otro país o territorio.

Asimismo, el **apartado 13** del artículo 15 bis de la LIS explica que, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo 15 bis, la referencia a **personas o entidades vinculadas** comprenderá:

- a. Las personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS.
- b. Una entidad que ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un 25 por ciento en los derechos de voto del contribuyente o tenga derecho a percibir, al menos, un 25 por ciento de los beneficios del mismo, o en la que el contribuyente ostente dichas participaciones o derechos.
- c. La persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de aquélla, o la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del

capital del contribuyente.

A estos efectos, el contribuyente o, en el segundo supuesto, la persona o entidad, será tratado como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de la entidad o del contribuyente, respectivamente, que sean propiedad de la otra persona o entidad.

- d. Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente. A estos efectos, se considera que existe influencia significativa cuando se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma.

Por último, el artículo 15 bis de la LIS en su **apartado 14** señala que, **no resultará de aplicación lo previsto en los apartados anteriores** cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial, ni cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas.

En relación a los casos en que las entidades en régimen de atribución de rentas pueden dar lugar a la asimetría híbrida regulada en el **apartado 12** del artículo 15 bis de la LIS, consulte el siguiente [ajuste específico](#).

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 bis de la LIS, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las casillas [02469] y [02470] «Asimetrías híbridas (art. 15 bis LIS, excepto art. 15 bis.12 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En el **período impositivo** en que **se contabilicen los gastos o pérdidas no deducibles fiscalmente**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 bis de la LIS, se deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [02469]**.
- En el **periodo impositivo** en que **se den las circunstancias** señaladas en el **artículo 15 bis de la LIS**, y teniendo en cuenta los límites temporales establecidos en el mismo, se deberá realizar un ajuste negativo en la **casilla [02470]**.

Entidades en régimen de atribución de rentas: asimetrías híbridas (art. 15 bis.12 LIS)

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre, incorpora un nuevo supuesto de asimetría híbrida en el apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS, con el que se transpone el contenido del artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164, que regula el caso de las **asimetrías híbridas invertidas** obligando a los Estados miembros a tratar fiscalmente como residentes a las **entidades fiscalmente transparentes** que sean consideradas por la legislación de los países de residencia de sus partícipes mayoritarios como entidades sujetas a imposición personal sobre la renta para evitar una situación de asimetría híbrida en la que determinadas rentas no tributen en ningún país o territorio, esto es, no tributen ni en sede de las entidades en régimen de atribución

de rentas ni en sede de sus partícipes ni de la entidad pagadora de dichas rentas.

Así, con el objetivo de que ciertas **entidades en régimen de atribución de rentas** situadas en territorio español no den lugar a una asimetría híbrida, se convierten en **contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades** por determinadas rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta, cuando se den las siguientes **condiciones**:

- Que se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí **participen** directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento; y
- Que sean **residentes** en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta.

Las **rentas positivas** mencionadas en el párrafo anterior son las siguientes:

- Las obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el IRNR.
- Las obtenidas en el extranjero que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

En estos casos, el **período impositivo** coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas. El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes de acuerdo con la aplicación del régimen de atribución de rentas regulado en la Sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La entidad en régimen de atribución de rentas que dé lugar a este nuevo supuesto de asimetría híbrida está obligada al cumplimiento de las **obligaciones contables y registrales** que corresponda al método de determinación de sus rentas, incluidas las que tributan según el Impuesto sobre Sociedades.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS, las entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00333] y [00334]** «Asimetrías híbridas (art. 15 bis.12 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- Deberán realizar un ajuste negativo en la **casilla [00334]** por las rentas positivas que corresponda atribuir a sus partícipes, **excluidas las siguientes rentas positivas** que corresponda atribuir a los partícipes residentes en países o territorios que consideren a estas entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español como contribuyentes por imposición personal sobre la renta:
 - Las obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el IRNR.
 - Las obtenidas en el extranjero que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un

impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

- Deberán realizar un ajuste positivo en la **casilla [00333]** por las **pérdidas** que corresponda atribuir a sus partícipes.

Recuerde:

Las entidades en régimen de atribución de rentas que realicen estos ajustes **deberán marcar** en primer lugar la **casilla [00056]** «Entidad en régimen de atribución de rentas con tributación por el Impuesto sobre Sociedades» de la página 1 del modelo 200, y **cumplimentar** al menos una línea del **cuadro «B.2. Participaciones de personas o entidades en la declarante»** de la página 2 del modelo 200.

Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades

En relación con la no deducibilidad de estas pérdidas establecida en el **artículo 15 k) de la LIS**, consulte en este mismo Capítulo el [apartado](#) «Pérdidas por deterioro de valores representativos de participación en el capital o fondos propios».

Disminución de valor originada por criterio de valor razonable

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017, se introduce en el **artículo 15 l) de la LIS** una excepción a la regla general establecida por el artículo 17.1 de dicha Ley, según la cual las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

A estos efectos, el artículo 15 l) de la LIS establece que **no serán deducibles** las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades que cumplan requisitos exigidos por el artículo 15 k) de dicha Ley, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo establecido en el artículo 15.l) de la LIS, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [01808]** «Disminución de valor originada por criterio de valor razonable (art. 15 l) LIS)» de la página 12 del modelo 200, el importe de las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades que cumplan los citados requisitos.

Aplicación artículo 15 k) LIS

Si cumple los dos requisitos del art. 21.1.a) LIS:

No es necesario que cumpla con los requisitos del art. 21.1.a) LIS:

Aplicación artículo 15 k) LIS	
<ul style="list-style-type: none"> Participación $\geq 5\%$ o V. Adq. > 20 M€ (Participaciones adquiridas antes 01-01-2021) Antigüedad 1 año 	<ul style="list-style-type: none"> Participación $\geq 5\%$ o V. Adq. > 20 M€ (Participaciones adquiridas antes 01-01-2021) Antigüedad 1 año
Además, cumple el requisito del art. 21.1.b) LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $\geq 10\%$	Pero no cumple el requisito del art. 21.1.b) LIS, es decir, la entidad participada tributa a tipo nominal $< 10\%$
Entonces, se aplicará el artículo 15 k) de la LIS	

Deuda tributaria de actos jurídicos documentados (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 10 de noviembre de 2018, el **artículo 15 m) de la LIS** establece que **no será gasto deducible** la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuando se trate de escrituras de préstamos con garantía hipotecaria en los que el sujeto pasivo sea prestamista (párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, el contribuyente en el período impositivo en que se contabilicen los referidos gastos no deducibles fiscalmente, deberá realizar un ajuste positivo en la **casilla [01813]** «Deuda tributaria de actos jurídicos documentados (ITP y AJD) (art. 15 m) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Gastos que sean objeto de la deducción por inversiones realizadas por las Autoridades portuarias

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 que no hayan concluido a 9 de julio de 2020, en relación con la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias regulada en el artículo 38 bis de la LIS, establece en el **artículo 15 n) de la LIS** que **no serán deducibles** aquellos **gastos que sean objeto de la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias** regulada en dicho artículo 38 bis de la LIS, incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 n) de la LIS, el contribuyente en el período impositivo en que se contabilicen los referidos gastos no deducibles fiscalmente, deberá realizar un ajuste positivo en la **casilla [02311]** «Gastos que sean objeto de la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias (art. 15 n) LIS)» de la página 12 del modelo 200.

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

El **artículo 16 de la LIS** establece una serie de límites a la deducibilidad de los gastos financieros como se detalla a continuación. En relación con este artículo, hay que tener en cuenta la **Resolución de 16 de julio de 2012** (BOE de 17 de julio) dictada por la Dirección General de Tributos, con el objeto de delimitar los criterios interpretativos en la aplicación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros regulada en el entonces vigente artículo 20 del **RDLeg. 4/2004**.

Gastos financieros deducibles

Los gastos financieros netos serán deducibles con el **límite del 30 por ciento** del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Se entenderá por **gastos financieros netos**, el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 de la **LIS** y el artículo 15 bis de dicha Ley.
- El **beneficio operativo** se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo:
 - **Eliminando** la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y
 - **Adicionando** los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 15 h) de la LIS.

A tener en cuenta:

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, en la determinación del beneficio operativo **no se tendrá en cuenta la adición de los ingresos financieros** de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos, cuando el **valor de adquisición** de dichas participaciones sea **superior a 20 millones de euros**, sin alcanzar el referido porcentaje del 5 por ciento.

Aplicación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros

Cuando los **gastos financieros netos** de un período impositivo de un año de duración **no superen 1 millón de euros**, estos serán deducibles fiscalmente sin sujeción al límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. Y cuando el período impositivo tenga una duración

inferior a un año, la cuantía de gastos financieros netos del mismo deducibles fiscalmente sin dicho límite será la resultante de multiplicar 1 millón de euros por la proporción de la duración del período impositivo respecto del año.

Los **gastos financieros netos no deducidos** podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite del 30 por ciento referido. En caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcancen dicho límite, la diferencia entre este y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite, respecto de la deducción de los gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

No ocurre lo mismo respecto del importe de 1 millón de euros, en la medida en que si los gastos financieros netos de un ejercicio no alcanzan dicho importe, la diferencia entre 1 millón de euros y el gasto financiero neto deducido en el período impositivo no se puede aplicar en períodos impositivos futuros. Sin embargo, el importe de 1 millón de euros puede alcanzarse con los gastos financieros netos del período impositivo y con gastos financieros pendientes de deducir de períodos impositivos anteriores hasta dicho importe.

En cuanto a la aplicación de esta limitación a las **entidades** que tributen con arreglo a lo dispuesto en el **artículo 43 de la LIS**, el artículo 16.3 de la LIS establece que los gastos financieros netos imputados a los socios de dichas entidades, se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite del 30 por ciento.

Por último, en relación con la aplicación de la limitación de en la deducibilidad de los gastos financieros, el **artículo 16.5 de la LIS** establece que los **gastos financieros** derivados de **deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades** se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en los apartados 1 y 5 del artículo 16 de la LIS.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

Excepciones a la aplicación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros

La limitación en la deducibilidad de los gastos financieros netos **no se aplicará**:

- A las **entidades de crédito y aseguradoras**.

A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los **fondos de titulización hipotecaria**, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los **fondos de titulización de activos** a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.

- En el período impositivo en que se produzca la **extinción de la entidad**, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

Ajustes por la limitación en la deducibilidad de gastos financieros

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS, el contribuyente deberá realizar una serie de ajustes en las casillas [00363] y [00364] «Ajustes por la limitación en la deducibilidad en gastos financieros (art. 16 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En el período impositivo en que **se contabilicen** los gastos financieros netos, el contribuyente deberá realizar un ajuste positivo en la **casilla [00363]** por el importe de esos gastos que no sean deducibles.
- Cuando en períodos impositivos posteriores dichos gastos **sean deducibles**, el contribuyente realizará ajustes negativos en la **casilla [00364]** por el importe de los mismos.

Cumplimentación del cuadro «Limitación en la deducibilidad de gastos financieros» (página 20 del modelo 200)

Además de realizar los ajustes que correspondan por la aplicación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, los contribuyentes deberán cumplimentar los tres apartados de este cuadro de la página 20 del modelo 200 de la forma que se explica a continuación.

A tener en cuenta:

Las **entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal** y, por tanto, hayan marcado las **casillas [00009] y [00010]** de la página 1 del modelo 200, **deben cumplimentar** los datos referidos a las casillas [00363] y [00364] «Ajustes por la limitación en la deducibilidad en gastos financieros (art. 16 LIS)» de la página 12 del modelo 200 mencionadas, pero no los datos de la página 20 del modelo 200, que deberán recogerse en las páginas correspondientes del modelo 220.

1. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Art. 16 LIS (excluidos aquellos a que se refiere el art. 15 g), h) y 15 bis LIS)

En este apartado se detallan en las casillas [01240] a [01259] los distintos conceptos clasificados en las letras a) a m) que la entidad deberá cumplimentar en su caso, en aplicación de las distintas reglas que sobre la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros establece el artículo 16 de la LIS.

Todos estos conceptos, que en determinados casos conllevan la realización de operaciones aritméticas, se dividen en este apartado en dos bloques: uno, que se corresponde con la aplicación del límite adicional establecido para los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades establecido en los artículos 16.5 y/o 83 de la LIS (casillas [01240] a [01244]); y otro, que se refiere a la aplicación del límite establecido para los gastos financieros netos regulado en el artículo 16.1 y 2 de la LIS (casillas [01245] a [01259]).

A tener en cuenta:

Si los gastos financieros netos deducibles en el período (generados en el propio período y en períodos anteriores aplicados) son inferiores al 30 por ciento de $[i1+i2+i3+i4+i5]$, y a 1.000.000 € el importe a consignar en la casilla [01249] es el 30 por ciento de $[a-b-c-d + e]$ y si son superiores a 1.000.000 € el importe a consignar en la casilla [01249] es el mayor de 30 por ciento de $[i1+i2+i3+i4+i5]$ ó 1.000.000 €.

El límite de 1.000.000 € se debe prorratear, en su caso, en función de los días del período impositivo respecto del año.

En cuanto a la casilla [01248], si los ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión de capitales propios (casilla [01247]) son superiores a los gastos financieros del período impositivo excluidos aquellos a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de la LIS, a los gastos financieros del período impositivo no afectados por el artículo 16.5 y 83 de la LIS, a los gastos financieros del período impositivo derivados de deudas por adquisición de participaciones afectados por los artículos 16.5 y 83 de la LIS y a los gastos financieros netos del período no deducibles por aplicación del límite de los artículos 16.5 y 83 de la LIS (casillas [01246], [01245], [01240] y [01243], respectivamente), el importe a consignar en la casilla [01248] es cero.

2. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Gastos financieros pendientes de deducir

En este apartado la entidad deberá consignar:

- En la columna «**Pendiente de aplicación a principio del período. Por límite 16.5 y 83 LIS**», se deberá incluir los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades generados en los períodos impositivos correspondientes a 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 respectivamente, y que al principio del período impositivo objeto de declaración, están pendientes de deducir por aplicación de la limitación regulada en los artículos 16.5 y 83 de la LIS.

Las filas correspondientes a los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2022(**) de generación de los gastos financieros pendientes de aplicación, permanecerán cerradas para el período impositivo 2022, por lo que no se deberán

cumplimentar.

- En la columna «**Pendiente de aplicación a principio del período. Resto**», la entidad deberá incluir los gastos financieros netos generados en los períodos impositivos 2012 a 2021, y que al principio del período impositivo objeto de declaración están pendientes de deducir por aplicación del límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS; así como los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades generados en dichos períodos que cumpliendo el límite establecido en los artículos 16.5 y 83 de la LIS, no fueron deducibles en períodos impositivos anteriores por aplicación del límite previsto en el artículo 16.1 de dicha norma.

La «**fila 2022(**)**» de generación de los gastos financieros pendientes de aplicación, permanecerá cerrada para el período impositivo 2022, por lo que no se deberá cumplimentar.

En las casillas [01188], [01193], [01198], [01203], [01463], [01737], [01978], [02254] y [02400], la entidad consignará los gastos financieros generados en los períodos impositivos correspondientes a 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 respectivamente, que estén pendientes de deducir en el período objeto de declaración de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior.

- En la columna «**Aplicado en esta liquidación**», la entidad deberá consignar el importe que de los gastos financieros generados en los períodos impositivos 2012 a 2021 pendientes de deducir recogidos en la columna «Pendiente de aplicación a principio del período», aplique en el período impositivo objeto de declaración.
- En la columna «**Pendiente de aplicación en períodos futuros. Por límite 16.5 y 83 LIS**», la entidad consignará los gastos financieros pendientes de aplicación en períodos impositivos futuros generados, de acuerdo a lo establecido anteriormente, en los períodos impositivos 2015 a 2021, respectivamente.

Las filas correspondientes a los ejercicios 2012, 2013, y 2014 de generación de los gastos financieros pendientes de aplicación, permanecerán cerradas para el período impositivo 2022, por lo que no se deberán cumplimentar.

- En la columna «**Pendiente de aplicación en períodos futuros. Resto**», se incluirán los gastos financieros netos pendientes de deducir en períodos impositivos futuros, que no hayan sido objeto de deducción en los períodos impositivos 2012 a 2021 por aplicación del límite establecido en el artículo 16.1 de la LIS, y, asimismo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, que cumpliendo el límite de los artículos 16.5 y 83 de la LIS, estén pendientes de deducir por aplicación del límite establecido en el artículo 16.1 de dicha norma.

Nota común a la cumplimentación de este apartado 2:

Este apartado solo se cumplimentará cuando se apliquen en el ejercicio, importes correspondientes al exceso de

límites de beneficio operativo procedentes de ejercicios anteriores, o cuando deba figurar algún importe en la columna que recoge los excesos sobre el límite de beneficio operativo pendientes de aplicar en períodos futuros.

La «**fila 2022(*)**» solo se cumplimentará cuando la entidad tenga gastos financieros netos pendientes de aplicación en períodos impositivos futuros, que se hayan generado en otro período impositivo iniciado en 2022, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.

La «**fila 2022(**)**» solo se cumplimentará cuando la entidad tenga gastos financieros pendientes de aplicación en períodos impositivos futuros, devengados en el propio período impositivo, deducibles en los próximos períodos impositivos.

3. Pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado

Las cantidades a consignar en este apartado de la página 20 del modelo 200 serán las que en todos y cada uno de los casos se correspondan con la diferencia, entre el límite establecido en el apartado 1 del artículo 16 de la LIS y los gastos financieros netos, a que se refiere el apartado 2 de ese artículo y con arreglo a lo dispuesto en este último apartado:

- En la columna «**Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período**», la entidad consignará el importe generado en los períodos impositivos 2017 a 2021, que esté pendiente de aplicación al inicio del período impositivo objeto de declaración.
- En la columna «**Aplicado en esta liquidación**», se deberá incluir la parte de los importes consignados en la columna anterior «Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período» correspondientes a los períodos impositivos 2017 a 2021, que se aplique en el período impositivo objeto de declaración.
- En la columna «**Pendiente de aplicación en períodos futuros**», la entidad consignará la diferencia positiva entre los importes relativos a los períodos impositivos 2017 a 2021, que se han consignado en las columnas «Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período» y «Aplicado en esta liquidación». La cantidad que resulte se podrá aplicar en períodos impositivos futuros.

La fila de esta columna correspondiente al ejercicio 2017 de generación de los importes pendientes de adición por límite del beneficio operativo no aplicado que quedan pendientes para su aplicación en períodos futuros, permanecerá cerrada para el período impositivo 2022, por lo que no se deberán cumplimentar.

Nota común a la cumplimentación de este apartado 3:

Este apartado solo debe cumplimentarse cuando se apliquen en el ejercicio exceso de límites de beneficio operativo procedentes de ejercicios anteriores o cuando deba figurar algún importe en la columna que recoge los excesos sobre el límite de beneficio operativo pendientes de aplicar en períodos futuros.

La «**fila 2022(*)**» solo se cumplimentará cuando la entidad tenga pendiente de adición por límite del beneficio operativo no aplicado por otro período impositivo iniciado en 2022, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.

La «**fila 2022(**)**» solo se cumplimentará cuando la entidad tenga pendiente de adición por límite del beneficio operativo no aplicado, generado en el propio período impositivo, aplicable en los próximos períodos impositivos.

Supuestos prácticos

Ejemplo 1:

Cómo aplicar gastos financieros netos procedentes de ejercicios anteriores

La entidad «A» presenta los siguientes datos en el período impositivo:

- Beneficio Operativo (BO): 100 millones €
- Gastos financieros (GF):
 - Año 0: 80 millones €
 - Año 1: 20 millones €
 - Año 2: 40 millones €

Según establece el artículo 16.1 de la LIS, la entidad puede deducirse los gastos financieros netos con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio; siendo deducibles en todo caso, los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Límite máximo:

- $30\% \text{ Beneficio operativo} = 30\% \times 100 = \mathbf{30 \text{ millones €}}$
- 1 millón €

Año 0:

Límite BO = 30 millones € (30% de 100)
GF deducibles = 30 millones €
GF pendientes de deducir = 50 millones €

Año 1:

Límite BO = 30 millones € (30% de 100)
GF deducibles = 20 millones € del período impositivo + 10 millones € del período impositivo anterior (Año 0)
GF pendientes de deducir = 40 millones € del período impositivo anterior (Año 0)

Año 2:

Límite BO = 30 millones € (30% de 100)
GF deducibles = 30 millones € del período impositivo
GF pendientes de deducir = 40 millones € del Año 0 y 10 millones € de este período impositivo (Año 2).

Millones €	Gastos financieros netos	Límite	Gastos financieros netos deducibles	Límite ejercicios siguientes	Gastos financieros pendientes
Año 0	80	30	30	---	50
Año 1	20	30	20 + 10	---	40
Año 2	40	30	30	---	40 + 10

Ejemplo 2:

Cómo adicionar a ejercicios futuros el beneficio operativo no utilizado

La entidad «B» presenta los siguientes datos en el período impositivo:

- Beneficio Operativo (BO): 100 millones €
- Gastos financieros (GF):
 - Año 0: 20 millones €
 - Año 1: 10 millones €
 - Año 2: 60 millones €

Límite máximo:

- 30% Beneficio operativo = $30\% \times 100 = 30$ millones €
- 1 millón €

Año 0:

Límite BO = 30 millones € (30% de 100)
 GF deducibles = 20 millones € del período impositivo
 Límite del BO no consumido en el año 0 = 10 millones €

Año 1:

Límite BO = 30 millones € (30% de 100)
 GF deducibles = 10 millones € del período impositivo
 Límite del BO no consumido en el año 1 = 20 millones €
 Límite del BO no consumido en períodos anteriores (Año 0) = 10 millones €

Año 2:

Límite BO = 30 millones € (30% de 100)
 GF deducibles = 60 millones € (30 millones € por aplicación del límite del período impositivo + 30 millones € que provienen del exceso de BO de los períodos anteriores)

GF pendientes de deducir = 0

Millones €	Gastos financieros netos	Límite	Gastos financieros netos deducibles	Límite ejercicios siguientes	Gastos financieros pendientes
Año 0	20	30	20	10	---
Año 1	10	30	10	20 + 10	---
Año 2	60	30 + 30	60	---	---

Ejemplo 3:

Cómo aplicar el límite de 1 millón de euros

La entidad «C» presenta los siguientes datos en el período impositivo:

- Beneficio Operativo (BO) anual de cada período impositivo: 2 millones €
- Gastos financieros (GF):
 - Año 0: 0,8 millones €
 - Año 1: 1,1 millones €
 - Año 2: 0,8 millones €

Límite máximo:

- 30% Beneficio operativo = 30% x 2 = **0,6 millones €**
- 1 millón €

Año 0:

GF deducibles = 0,8 millones € por ser menor de 1 millón €

Año 1:

GF deducibles = 1 millón €

GF pendientes de deducir = 0,1 millones €

Año 2:

GF deducibles = 0,8 millones € del período impositivo + 0,1 millones € que provienen del período impositivo anterior (Año 1)

GF pendientes de deducir = 0

Millones €	Gastos financieros netos	Límite	Gastos financieros netos deducibles	Límite ejercicios siguientes	Gastos financieros pendientes
Año 0	0,8	1	0,8	---	---
Año 1	1,1	1	1	---	0,1
Año 2	0,8	1	0,8 + 0,1	---	---

Reglas de valoración

Revalorizaciones contables

En el **segundo párrafo del artículo 17.1 de la LIS** se establece como regla general que las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tienen efectos fiscales, en cuanto no deban imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo:

- **Que se aplique** lo dispuesto en el [artículo 15.I\) de la LIS](#), para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017,
- **No deban imputarse** a una cuenta de reservas si así lo establece una **norma legal o reglamentaria**, para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.

Cumplimentación del modelo 200

Si el contribuyente realiza una revalorización contable no amparada por una norma legal o reglamentaria, deberá realizar los siguientes ajustes en las casillas [00345] y [00346] «Revalorizaciones contables (art. 17.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200:

- En el período impositivo en que la revalorización del elemento de haya **imputado contablemente** al resultado del ejercicio, se deberá incluir el importe de la misma en la **casilla [00346]** de disminuciones.
- En el período impositivo que contabilice **gastos** vinculados con los activos revalorizados se deberá incluir el importe de los mismos en la **casilla [00345]** de aumentos. En el caso en que lo que contabilice sea **ingresos**, dicho importe deberá incluirse en la **casilla [00346]** de disminuciones.

Operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos

El **artículo 17.2 de la LIS** establece que las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

A estos efectos, el **artículo 17.5 de la LIS** establece que en este supuesto, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación del artículo 17.5 de la LIS, la entidad transmitente deberá realizar en las **casillas [01818] y [01819]** «Operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos (art. 17.2 LIS)», las correcciones al resultado contable que se deriven de dicha integración.

Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado

Según lo dispuesto en el **artículo 17.4 de la LIS**, se valorarán por su **valor de mercado** los siguientes **elementos patrimoniales**:

- a. Los transmitidos o adquiridos **a título lucrativo**. No tendrán esta consideración las subvenciones.
- b. Los **aportados a entidades** y los **valores recibidos** en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS o bien en el supuesto de las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c. Los **transmitidos a los socios** por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d. Los transmitidos en virtud de **fusión y escisión total o parcial**, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- e. Los adquiridos por **permuta**.
- f. Los adquiridos por **canje o conversión**, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes intervinientes en las operaciones referidas en las letras anteriores deberán incluir en las **casillas [00347] y [00348]** «Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado (art. 17.4 LIS)» de la página 12 del modelo 200, los ajustes derivados de aplicar las siguientes reglas:

- La **entidad transmitente** deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal.
- Los **socios** de dicha entidad integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor del mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada.

Recuerde:

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de la LIS.

Socio SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión

El **artículo 17.6 de la LIS** establece que en la reducción de capital con **devolución de aportaciones** se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de **distribución de la prima de emisión** de acciones o participaciones.

No obstante, tratándose de operaciones realizadas por **sociedades de inversión de capital variable** reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no sometidas al tipo general de gravamen, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión realizada por dichas sociedades de inversión de capital variable, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

Se aplicará lo anteriormente señalado a **organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable** que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.6 de la LIS, el contribuyente deberá incluir en la **casilla [00371]** «SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión (art. 17.6 LIS)» de la página 12 del modelo 200, las cantidades que deban integrar en su base imponible los socios (contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades) con motivo de las **reducciones de capital con devolución de aportaciones y de la distribución de la prima de emisión** realizadas por las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen y por los organismos de inversión colectiva equivalentes a dichas sociedades que estén registrados en otro Estado.

Operaciones vinculadas

El **artículo 18 de la LIS** establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su **valor de mercado**.

El importe de la diferencia, en caso de existir, entre el valor de mercado y el valor convenido de

las operaciones se incluirá en las **casillas [01011] y [01012]** «Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (artículo 18 LIS)» de la página 12 del modelo 200, según corresponda.

Puede consultar las particularidades de las operaciones con personas o entidades vinculadas en el [Capítulo 8](#) de este Manual práctico.

Cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE (art. 19.1 LIS)

Según lo dispuesto en el artículo 19.1 de la LIS, **se integrará** en la base imponible la **diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal** de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que **traslada su residencia** a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad.

Con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, **se sustituye la posibilidad** que tenía el contribuyente de **aplazar el pago de la deuda tributaria** resultante de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad residente en territorio español que traslada su residencia a un Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, **por la posibilidad de fraccionar dicho pago**, también a solicitud del contribuyente, por **quintas partes anuales iguales**.

En el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

Por último, se debe tener en cuenta que **no se integrará en la base imponible**, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos, que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

Cumplimentación del modelo 200

En los supuestos de cambio de residencia a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en los términos expuestos en el apartado anterior, se deberá incluir en las **casillas [01572] y [01573]** «Cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE (art. 19.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200, el importe de la deuda tributaria que resulte de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos.

Recuerde:

Estas casillas deberán cumplimentarse con el importe de la diferencia de valor mencionada, incluso en el caso de que no se opte por fraccionar el pago en los términos previstos en el artículo 19.1 LIS.

Cuando el contribuyente **opte por fraccionar el pago** de la deuda tributaria resultante de la aplicación del artículo 19.1 de la LIS, deberá ejercer dicha opción marcando en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia, la **casilla [00037]** «Opción de fraccionamiento art. 19.1 LIS» de la página 1 del modelo 200.

Para realizar el pago de los distintos plazos de fraccionamiento, se deberá cumplimentar el apartado «**Opción de fraccionamiento art. 19.1 LIS**» de la página 14 bis del modelo 200.

Operaciones del art. 19 distintas del cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE

El artículo 19 de la LIS regula **varias reglas especiales de valoración**, no sólo las relativas al cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE a las que se hace referencia en el apartado 1 de dicho artículo. De esta manera, los apartados 2 y siguientes del artículo 19 de la LIS incluyen, entre otros supuestos, reglas de valoración aplicables a operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, cantidades sujetas a retención, renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones.

Cumplimentación del modelo 200

Conforme a lo anterior, todas las correcciones al resultado contable que deban realizarse por razón de la aplicación del artículo 19 de la LIS, con excepción de lo dispuesto en el apartado 1 del mencionado artículo, deberán incluirse en las **casillas [01574] y [01575]** «Operaciones del art. 19 LIS distintas del cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE» de la página 12 del modelo 200, según corresponda.

A tener en cuenta:

En las casillas [01574] y [01575] **no se incluirán** las correcciones al resultado contable que los contribuyentes tengan que realizar en aplicación del apartado 1 del citado artículo 19 de la LIS. La razón es que en los supuestos de cambio de residencia a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en los términos expuestos en el apartado anterior, el ajuste que proceda deberá incluirse en las **casillas [01572] y [01573]** «Cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE (art. 19.1 LIS)» de la página 12 del modelo 200, por la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos.

Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal

El **artículo 20 de la LIS** establece que cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera:

- Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del **activo circulante**, en el período

impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso o un gasto.

- b. Tratándose de elementos patrimoniales **no amortizables** integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.
- c. Tratándose de elementos patrimoniales **amortizables** integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.
- d. Tratándose de **servicios**, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los párrafos anteriores.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en este precepto, en el período impositivo que la entidad adquirente de un elemento patrimonial o de un servicio tenga diferente valoración contable y fiscal, deberá integrar en las **casillas [01015] y [01016]** «Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal (artículo 20 LIS)» de la página 12 del modelo 200, la diferencia de ambos valores.

Exenciones

Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes y no residentes en territorio español

1. El **artículo 21.1 de la LIS** establece que **estarán exentos** los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a. Que el **porcentaje de participación**, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento. En la disposición transitoria cuadragésima de la LIS se añade un **régimen transitorio** a aplicar por un período de **5 años** a las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados **con anterioridad al 1 de enero de 2021**, que tuvieran un **valor de adquisición superior a 20 millones de euros**, sin alcanzar el referido porcentaje del 5 por ciento.
 - Esta participación se debe poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se debe mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tiene también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
 - En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente

tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en el artículo 21.1.a) de la LIS. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

b. Adicionalmente, **en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español**, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

- A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.
- Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.
- En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de

valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

Importante:

La exención prevista en este apartado 1, no se aplicará respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2. Según lo dispuesto en el artículo 21.2 de la LIS:

- a. Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.
- b. Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.
- c. La exención prevista en el artículo 21.1 de la LIS no resultará de aplicación en relación con los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto.

La entidad receptora de dicho importe en virtud del referido contrato podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21.1 de la LIS siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que conserve el registro contable de dichos valores.
- Que pruebe que el dividendo ha sido percibido por la otra entidad contratante o una entidad perteneciente al mismo grupo de sociedades de cualquiera de las dos entidades, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.
- Que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 21.1 de la LIS para la aplicación de la exención.

La disposición transitoria decimoséptima de la LIS, establece que **lo dispuesto en el artículo 21.2 de la LIS, no es aplicable** a las retribuciones correspondientes a **préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014**.

3. Según lo dispuesto en el **artículo 21.10 de la LIS**, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades a los que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, **se reducirá**, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referidos a dichas participaciones.
4. No obstante, en el **artículo 21.11 de la LIS** se establece que **esta reducción del 5 por ciento no será aplicable**, cuando dichos dividendos o participaciones en beneficios:
- a. Sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la **cifra de negocios** habida en el período impositivo inmediato anterior sea **inferior a 40 millones de euros** que cumpla los siguientes requisitos:
 - No tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el artículo 5.2 de la LIS.
 - No formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, 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.
 - No tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento.
 - b. Procedan de una **entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021** en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.
 - c. Se perciban en los **períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos** al año de constitución de la entidad que los distribuya.

Cumplimentación del modelo 200

• Entidades residentes

En aplicación de lo dispuesto en los **artículos 21.1 y 21.2 de la LIS**, los contribuyentes que perciban dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, deberán incluir en la **casilla [00370]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200, los importes correspondientes a las disminuciones en el resultado contable que procedan por la aplicación de la exención sobre la percepción de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 de la LIS.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, según se establece en el **artículo 21.10 de la LIS**, el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, a los que resulte de aplicación la exención del

artículo 21.1 de la LIS, se reducirá en un **5 por ciento en concepto de gastos de gestión** referido a dichas participaciones, por lo que los contribuyentes que apliquen la exención del artículo 21.1 de la LIS, deberán tener en cuenta dicha reducción cuando cumplimenten la **casilla [00370]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200.

No obstante, los contribuyentes que, según lo dispuesto en el **artículo 21.11 de la LIS, no tengan que aplicar la reducción del 5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión**, deberán incluir en la **casilla [01764]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.11 LIS)» de la página 12 del modelo 200, los importes correspondientes que procedan de la aplicación de la exención del artículo 21.1 de la LIS, sin tener en cuenta dicha reducción.

- **Entidades no residentes**

En el caso de que los contribuyentes perciban dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, deberán incluir en la **casilla [02181]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200, los importes correspondientes a las disminuciones en el resultado contable que procedan por la aplicación de la exención sobre la percepción de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 de la LIS.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, según se establece en el **artículo 21.10 de la LIS**, el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, a los que resulte de aplicación la exención del artículo 21.1 de la LIS, se reducirá en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referido a dichas participaciones, por lo que los contribuyentes que apliquen la exención del artículo 21.1 de la LIS, deberán tener en cuenta dicha reducción cuando cumplimenten la **casilla [02181]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200.

No obstante, los contribuyentes que, según lo dispuesto en el **artículo 21.11 de la LIS, no tengan que aplicar la reducción del 5 por ciento** en concepto de gastos de gestión, deberán incluir en la **casilla [01765]** «Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.11 LIS)» de la página 12 del modelo 200, los importes correspondientes que procedan de la aplicación de la exención del artículo 21.1 de la LIS, sin tener en cuenta dicha reducción.

Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores de entidades residentes y no residentes en territorio español

El **artículo 21.3 de la LIS** establece que la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad estará exenta cuando se cumpla:

- a. El requisito previsto en la **letra a) del artículo 21.1 de la LIS** el día en que se produzca la transmisión.
- b. Adicionalmente en los casos de **transmisión de participaciones de entidades no**

residentes, el requisito previsto en la **letra b) del artículo 21.1 de la LIS** que deberá cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

A. Exención parcial

1. En el caso de que el requisito previsto en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:
 - a. Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.
 - b. Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.
2. En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos en las letras a) o b) del artículo 21.1 de la LIS, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:
 - a. Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.
 - b. Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.

La parte de la renta que **no tenga derecho a la exención** en los términos señalados en el artículo 21.3 de la LIS se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de la LIS, en caso de proceder su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello. No obstante, a los efectos de lo establecido en la letra a) del artículo 21.1 de la LIS, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

B. Rentas negativas

1. **No se integrarán en la base imponible** las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación o valor de adquisición, según corresponda se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.
- b. En caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS, lo dispuesto anteriormente se aplicará de manera parcial.

2. **Se integrarán en la base imponible** las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades respecto de las que no se produzcan ninguna de las circunstancias previstas en el punto anterior, con las siguientes **especialidades**:

- a. En el caso de que la participación hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, dichas rentas negativas **se minorarán en el importe de la renta positiva generada en la transmisión precedente a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o de deducción** para la eliminación de la doble imposición.
- b. El importe de las rentas negativas **se minorará**, en su caso, en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada **a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009**, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios **no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 de la LIS**.

C. Supuestos de no aplicación de la exención

No se aplicará la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS:

- a. A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, según el artículo 5.2 de la LIS, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- b. A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una agrupación de interés económico española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

- c. A las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de la LIS, siempre que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en dicho artículo.

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

D. Reducción de la exención por gastos de gestión

Según lo dispuesto en el **artículo 21.10 de la LIS**, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, el importe de la **renta positiva obtenida** en la transmisión de la participación en una entidad a que se refiere el artículo 21.3 de la LIS, **se reducirá**, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referidos a dicha participación.

E. Cumplimentación del modelo 200

En relación con la exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores, regulada en el artículo 21.3 de la LIS, se deberán realizar los siguientes ajustes:

a. Entidades residentes

- Respecto a la renta obtenida en la transmisión de participaciones de **entidades residentes**, se deberá incluir en la **casilla [02183]** «Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades residentes (art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200, el importe de las rentas positivas obtenidas de dicha transmisión que están exentas por cumplir con los requisitos del artículo 21.3 de la LIS.
- En la **casilla [02182]** «Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades residentes (art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200, deberá incorporarse el importe de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones de entidades residentes que no se integren en la base imponible por cumplir los requisitos del artículo 21.3 de la LIS o bien por no cumplir el requisito de la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.
- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, según se establece en el **artículo 21.10 de la LIS**, el importe de la renta obtenida en la transmisión de participaciones de entidades, a la que resulte de aplicación la exención del artículo 21.3 de la LIS, se reducirá en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referido a dichas participaciones, por lo que las entidades que apliquen la exención, deberán tener en cuenta dicha reducción cuando cumplimenten las casillas [02182] y [02183].

b. Entidades no residentes

- En cuanto a la renta obtenida en la transmisión de participaciones de entidades no residentes, se deberá incluir en la **casilla [02185]** «Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades no residentes (art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la

página 12 del modelo 200, el importe de las rentas positivas obtenidas de dicha transmisión que están exentas por cumplir con los requisitos del artículo 21.3 de la LIS.

- En la **casilla [02184]** «Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades no residentes (art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS)» de la página 12 del modelo 200, deberá incorporarse el importe de las rentas negativas obtenidas en la transmisión de participaciones de entidades no residentes que no se integren en la base imponible bien por cumplir los requisitos del artículo 21.3 de la LIS o bien por no cumplir el requisito de la letra b) del artículo 21.1 de la LIS.
- **Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, según se establece en el **artículo 21.10 de la LIS**, el importe de la renta obtenida en la transmisión de participaciones de entidades, a la que resulte de aplicación la exención del artículo 21.3 de la LIS, se reducirá en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referido a dichas participaciones, por lo que las entidades que apliquen la exención, deberán tener en cuenta dicha reducción cuando cumplimenten las casillas [02184] y [02185].

Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3 LIS distintos a transmisiones de valores de entidades residentes y no residentes en territorio español

El **artículo 21.3 de la LIS** establece que la renta positiva obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo, estará exenta cuando se cumpla:

- El requisito previsto en la **letra a) del artículo 21.1 de la LIS** el día en que se produzca la transmisión.
- Adicionalmente en los casos de **transmisión de participaciones de entidades no residentes**, el requisito previsto en la **letra b) del artículo 21.1 de la LIS** que deberá cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

A. Exención parcial

Esta exención también **se puede aplicar parcialmente** de la misma forma que hemos indicado en el supuesto de la exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Reglas especiales

En los siguientes supuestos, la aplicación de esta exención tendrá las siguientes especialidades:

- a. Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:
 - La aportación de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del

apartado 1 de este artículo.

- La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de la operación de aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente ha integrado esa renta en su base imponible.

- b. Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del IRPF, derivadas de la aportación de participaciones en entidades.

En este supuesto, cuando las referidas participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

B. Rentas negativas

Serán **fiscalmente deducibles** las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

C. Reducción de la exención por gastos de gestión

Según lo dispuesto en el **artículo 21.10 de la LIS**, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, el importe de la **renta positiva obtenida** en el resto de supuestos del artículo 21.3 de la LIS, distintos de la transmisión de la participación en una entidad, **se reducirá**, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referidos a dichas participaciones.

D. Cumplimentación del modelo 200

En relación con la exención sobre la renta obtenida en los supuestos del artículo 21.3 de la LIS distintos de la transmisión de valores, se deberán realizar los siguientes ajustes:

a. Entidades residentes

- Respecto a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo de entidades residentes, se deberá incluir en la **casilla [02187]** «Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS

distintos a transmisiones de valores de entidades residentes» de la página 13 del modelo 200, el importe de las rentas positivas obtenidas en estos supuestos que están exentas por cumplir con los requisitos del artículo 21.3 de la LIS.

- En la **casilla [02186]** «Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS distintos a transmisiones de valores de entidades residentes» de la página 13 del modelo 200, deberá incorporarse el importe de las rentas negativas obtenidas en los supuestos del artículo 21.3 de la LIS distintos de las transmisiones de participaciones de entidades residentes que no se integren en la base imponible.
- **Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, según se establece en el **artículo 21.10 de la LIS**, el importe de la renta obtenida en los supuestos del artículo 21.3 de la LIS distintos de la transmisión de valores, a los que resulte de aplicación la exención del artículo 21.3 de la LIS, se reducirá en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión**, por lo que los contribuyentes que apliquen la exención, deberán tener en cuenta dicha reducción cuando cumplimenten las **casillas [02186] y [02187]** de la página 13 del modelo 200.

b. Entidades no residentes

- En cuanto a la renta obtenida en la transmisión de participaciones de entidades no residentes, se deberá incluir en la **casilla [02189]** «Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS distintos a transmisiones de valores de entidades no residentes» de la página 13 del modelo 200, el importe de las rentas positivas obtenidas en estos supuestos que están exentas por cumplir con los requisitos del artículo 21.3 de la LIS.
- En la **casilla [02188]** «Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS distintos a transmisiones de valores de entidades no residentes» de la página 13 del modelo 200, deberá incorporarse el importe de las rentas negativas obtenidas en los supuestos del artículo 21.3 de la LIS distintos de las transmisiones de participaciones de entidades residentes que no se integren en la base imponible.
- **Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021**, según se establece en el **artículo 21.10 de la LIS**, el importe de la renta obtenida en los supuestos del artículo 21.3 de la LIS distintos de la transmisión de valores, a los que resulte de aplicación la exención del artículo 21.3 de la LIS, se reducirá en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión**, por lo que los contribuyentes que apliquen la exención, deberán tener en cuenta dicha reducción cuando cumplimenten las **casillas [02188] y [02189]** de la página 13 del modelo 200.

Nota común a las exenciones del artículo 21 de la LIS

El **artículo 21.9 de la LIS** establece que **no se aplicará la exención** prevista en este artículo:

- a. A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- b. A las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de

persona física.

- c. A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de esta Ley.

Exención de rentas en el extranjero

El **artículo 22 de la LIS** regula la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

A. Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en dicho artículo, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las casillas [00256] y [00278] «Exención de rentas en el extranjero (art. 22 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- El **artículo 22.1 de la LIS** establece la exención de las **rentas positivas** obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español, así como las derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o del cese de su actividad, cuando el establecimiento permanente haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos previstos en el artículo 21.1 de dicha Ley.

En consecuencia, cuando la entidad obtenga estas rentas positivas exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.1 de la LIS, deberá incluir el importe de las mismas en la **casilla [00278]** de disminución del resultado contable.

- El **artículo 22.2 de la LIS** ya establecía que no se integrarán en la base imponible las **rentas negativas** obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, pero para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017, establece que tampoco se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente.

Por lo tanto, en base a lo dispuesto en este artículo la entidad deberá incluir en la **casilla [00256]** de aumentos, el importe correspondiente a dichas rentas negativas.

No obstante, el **artículo 22.2 de la LIS** establece en su último párrafo que serán **fiscalmente deducibles** las **rentas negativas** generadas en caso de cese del establecimiento permanente. En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

En consecuencia, la entidad deberá incluir este importe en la **casilla [00256]** de aumentos.

Notas aclaratorias respecto a los artículos 22.1 y 22.2 de la LIS:

El **artículo 22.3 de la LIS** establece que se considerará que una entidad opera mediante un **establecimiento**

permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entiende que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se está a lo que de él resulte.

Asimismo, el **artículo 22.4 de la LIS** establece que se considerará que un contribuyente opera mediante **establecimientos permanentes distintos** en un determinado país, cuando realicen actividades claramente diferenciables y la gestión de éstas se lleve de modo separado.

Por último, según lo dispuesto en el **artículo 22.5 de la LIS**, se considerarán **rentas de un establecimiento permanente** aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las rentas estimadas por operaciones internas con la propia entidad en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

El **artículo 22.6 de la LIS** establece que no se aplicará el régimen previsto en dicho artículo cuando se den, respecto de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias previstas en el **artículo 21.9 de la LIS**. La opción a que se refiere la letra c) del artículo 21.9 de la LIS se ejercerá por cada establecimiento permanente fuera del territorio español, incluso en el caso de que existan varios en el territorio de un solo país.

B. Régimen transitorio (DT 16ª.4 y 16ª.5 de la LIS)

En relación con el régimen regulado en el artículo 22.1 y 2 de la LIS, hay que tener en cuenta el régimen transitorio previsto en el **apartado 4 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS** según el cual, en el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido **rentas negativas netas** que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de la LIS o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley sólo se aplicarán a las **rentas positivas obtenidas** con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

Asimismo, el **apartado 5 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS** establece otro régimen transitorio para los casos de transmisión de un establecimiento permanente en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, según el cual la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las **rentas negativas netas** generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las **rentas positivas netas** generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el **límite de la renta positiva** derivada de la transmisión del mismo.

Rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente (EP) (art. 22 LIS)

Procedencia de las rentas	Períodos impositivos anteriores al 1/1/2017	Períodos impositivos posteriores al 1/1/2017
---------------------------	---	--

Procedencia de las rentas		Períodos impositivos anteriores al 1/1/2017	Períodos impositivos posteriores al 1/1/2017
Obtenidas mediante EP	Rentas positivas	Exentas	Exentas
	Rentas negativas	NO se integran en BI	NO se integran en BI
Derivadas de transmisión de EP	Rentas positivas	Exentas	Exentas
	Rentas negativas	SÍ se integran en BI Si adquirente es entidad del grupo, existe régimen de diferimiento (art. 11.11 LIS)	NO se integran en BI Se deroga régimen de diferimiento de art. 11.11 LIS
Derivadas de cese de EP	Rentas positivas	Exentas (aunque no se indica expresamente)	Exentas
	Rentas negativas	SÍ se integran en BI	SÍ se integran en BI

Notas al cuadro:

Rentas exentas si EP sujeto y no exento a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con tipo nominal >10%.

Rentas negativas que se integren en BI se minoran de acuerdo con art. 22. LIS.

Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

Según se establece en la **disposición adicional sexta de la LIS**, estarán **exentas** en un **50 por ciento** las **rentas positivas** derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir de 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012, sin que formen parte de la renta con derecho a la exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles, ni la cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada.

Están excluidos de la aplicación de la disposición adicional sexta de la LIS, los casos de inmuebles adquiridos o transmitidos por personas o entidades con determinadas vinculaciones societarias (artículo 42 del Código de Comercio) o de parentesco que se señalan en ella.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes que tengan derecho a esta exención deberán incluir en la **casilla [00519]**

«Exención transmisión bienes inmuebles (DA 6ª LIS)» de la página 13 del modelo 200, el **50 por ciento** de las **rentas positivas** derivadas de la transmisión de los inmuebles (no excluidos de la aplicación) referidos, sin que formen parte de esas rentas las pérdidas por deterioro relativas a tales inmuebles transmitidos, ni las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada.

Rentas procedentes de la transmisión de inmovilizado obtenidas por las Autoridades Portuarias

La **disposición adicional sexagésima octava de la Ley 6/2018**, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, establece que con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017, y con vigencia indefinida, estarán exentas en el Impuesto sobre Sociedades las **rentas obtenidas por las Autoridades Portuarias** como consecuencia de la transmisión de elementos de su inmovilizado, siempre que el importe total de la transmisión se destine a la **amortización de préstamos** concedidos por Puertos del Estado o por entidades oficiales de crédito para financiar inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con su objeto o finalidad específica.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 6/2018, las Autoridades Portuarias deberán incluir en la **casilla [01824]** «Rentas procedentes de transmisión de inmovilizado obtenidas por las Autoridades Portuarias (DA 6ª Ley 6/2018)» de la página 13 del modelo 200, el importe de las rentas que obtengan como consecuencia de la transmisión de elementos de su inmovilizado, y que estén exentas por cumplir con la finalidad exigida en dicha disposición adicional.

UEFA Europa League 2022

La disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo, establece un **régimen fiscal específico** aplicable a la celebración de la final de la «UEFA Europa League 2022» en Sevilla.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, este régimen fiscal establece que las personas jurídicas residentes en territorio español **constituídas con motivo de la final de la «UEFA Europa League 2022»** por la entidad organizadora o por los equipos participantes estarán **exentas** del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas **durante la celebración del acontecimiento** y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará igualmente en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes a los **establecimientos permanentes** que la entidad organizadora de la final de la «UEFA Europa League 2022» o los equipos participantes constituyan en España con motivo del acontecimiento por las rentas obtenidas durante su celebración y en la medida que estén directamente relacionadas con su participación en él

Además, estarán exentas las rentas obtenidas **sin establecimiento permanente** por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Europa League 2022» o los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de dicha final y en la medida en que estén directamente

relacionadas con su participación en aquella.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que apliquen este régimen fiscal específico, deberán consignar en las **casillas [01009] y [01013]** «UEFA Europa League 2022 (RDL 3/2022)» de la página 13 del modelo 200, las correcciones al resultado contable que correspondan por la aplicación de las exenciones a las que se ha hecho referencia en el apartado anterior.

XXXVII Copa América Barcelona

La disposición final trigésima sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, establece un **régimen fiscal específico** aplicable a la celebración de la «XXXVII Copa América Barcelona».

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, este régimen fiscal establece que las personas jurídicas residentes en España **constituídas con motivo de la organización y celebración del acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona»** por la entidad organizadora o por los equipos participantes, estarán **exentas** del Impuesto sobre Sociedades por las **rentas obtenidas** desde el 1 de abril de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2025 con motivo del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará igualmente a los **establecimientos permanentes** que la entidad organizadora de la «XXXVII Copa América Barcelona» o los equipos participantes constituyan en España durante el acontecimiento con motivo de su celebración.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que apliquen este régimen fiscal específico, deberán consignar en las **casillas [01905] y [01906]** «XXXVII Copa América Barcelona (Ley 31/2022)» de la página 13 del modelo 200, las correcciones al resultado contable que correspondan por la aplicación de las exenciones a las que se ha hecho referencia en el apartado anterior.

Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles

Régimen fiscal aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles

La regulación del incentivo de reducción de las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles («patent box») ha sido objeto de diversas modificaciones, por lo que el régimen fiscal aplicable es distinto según la fecha en que se haya producido la cesión o transmisión de los activos:

Antes del 29-09-2013

Regulación: Artículo 23 RDLeg. 4/2004, según redacción Ley 16/2007, de 4 de julio.

Importe de la reducción y requisitos

Los ingresos procedentes de la **cesión** del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un **50 por ciento** de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que la entidad cedente **haya creado** los activos objeto de cesión.
- b. Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una **actividad económica** y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c. Que el cesionario no resida en un país o territorio calificado como **jurisdicción no cooperativa**.
- d. Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, **deberá diferenciarse** en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e. Que la entidad disponga de los **registros contables** necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Cumplimentación del modelo 200

En el caso de que el contribuyente aplique la reducción prevista en el apartado anterior sobre las rentas derivadas de la cesión de activos intangibles, deberá realizar un ajuste negativo al resultado contable en la **casilla [00372]** «Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 LIS)», consignando el **50 por ciento** de dichos ingresos.

Desde el 29-09-2013 hasta el 30-06-2016

Regulación: Artículo 23 LIS, en su redacción original.

Importe de la reducción y requisitos

Las rentas procedentes de la **cesión** del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un **40 por ciento** de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un **25 por ciento de su coste**.
- b. Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una **actividad económica** y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

- c. Que el cesionario no resida en un país o territorio calificado como **jurisdicción no cooperativa**, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- d. Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, **deberá diferenciarse** en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e. Que la entidad disponga de los **registros contables** necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

Lo anterior también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre **entidades que no formen parte de un grupo de sociedades** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Rentas de la cesión de activos intangibles

En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de su integración en la base imponible con la reducción recogida en el apartado anterior, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 12.2 o 13.3 de la LIS, en su caso, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

Cumplimentación del modelo 200

En el caso de que el contribuyente aplique la reducción prevista en los apartados anteriores sobre las rentas derivadas de la cesión o la transmisión de activos intangibles, deberá realizar un ajuste negativo al resultado contable en la **casilla [00372]** «Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 LIS)» de la página 13 del modelo 200, consignando el **60 por ciento** de dichos ingresos.

Desde el 01-07-2016 hasta el 31-12-2017

Regulación: Artículo 23 LIS, según redacción Ley 48/2015, de 29 de octubre.

Importe de la reducción

Las rentas procedentes de la **cesión** del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un **60 por ciento** el resultado del siguiente coeficiente:

- a. En el **numerador**, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el

numerador pueda superar el importe del denominador.

- b. En el **denominador**, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Lo anterior también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre **entidades que no tengan la condición de vinculadas**.

Rentas de la cesión de activos intangibles

En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de su integración en la base imponible con la reducción recogida en el apartado anterior, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación del artículo 12.2 de la LIS, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

Requisitos

Para la aplicación de esta reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a. Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una **actividad económica** y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- b. Que el cesionario no resida en un país o territorio calificado como **jurisdicción no cooperativa**, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- c. Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, **deberá diferenciarse** en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- d. Que la entidad disponga de los **registros contables** necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

Cumplimentación del modelo 200

En el caso de que el contribuyente aplique la reducción prevista en los apartados anteriores sobre las rentas derivadas de la cesión o la transmisión de activos intangibles, deberá realizar un ajuste negativo al resultado contable en la **casilla [00372]** «Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 LIS)» de la página 13 del modelo 200, consignando como importe el porcentaje que resulte de multiplicar por un **60 por ciento** el resultado del coeficiente previsto en el artículo 23.1 de la LIS.

A partir del 01-01-2018

Regulación: Artículo 23 LIS, según redacción Ley 6/2018, de 3 de julio.

Importe de la reducción

Las **rentas positivas** procedentes de la **cesión** del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un **60 por ciento** el resultado del siguiente coeficiente:

- En el **numerador**, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- En el **denominador**, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las **rentas positivas** procedentes de la **transmisión** de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

A efectos de determinar el **régimen de protección legal de los activos intangibles** a que se refiere el párrafo primero de este apartado, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

Rentas positivas susceptibles de reducción

A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de la LIS en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

Rentas negativas susceptibles de reducción

En caso de que en un período impositivo se obtengan **rentas negativas** y en períodos

impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido **rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción** prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte del artículo 23 de la LIS.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del artículo 23 de la LIS.

Requisitos

Para la aplicación de la reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a. Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una **actividad económica** y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- b. Que el cesionario no resida en un país o territorio calificado como **jurisdicción no cooperativa**, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- c. Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios **deberá diferenciarse** en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- d. Que la entidad disponga de los **registros contables** necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere el artículo 23 de la LIS, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Cumplimentación del modelo 200

Según lo dispuesto en el artículo 23 de la LIS, los contribuyentes deberán realizar los siguientes ajustes en las casillas [01822] y [00372] «Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 LIS)» de la página 13 del modelo:

- En el caso de que el contribuyente obtenga **rentas positivas** derivadas de la cesión o la transmisión de activos intangibles, deberá realizar un ajuste negativo al resultado contable en la **casilla [00372]**, consignando como importe el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del coeficiente previsto en el artículo 23.1 de la LIS.
- En el caso de que el contribuyente obtenga **rentas negativas** derivadas de la cesión o la transmisión de activos intangibles y en períodos impositivos anteriores haya obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS (y cuya integración en la base imponible se haya recogido en la casilla [00372]), deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable en la **casilla [01822]**, consignando el importe de esa renta negativa reducida en el porcentaje que resulte del artículo 23.1 de la LIS y con el límite de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores a las que hubiera aplicado la

reducción prevista en el artículo 23 de la LIS.

Rentas excluidas de la reducción

No darán derecho a la reducción en ningún caso las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el artículo 23.1 de la LIS, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el dicho artículo 23.1 de la LIS.

Acuerdos previos

A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un **acuerdo previo de valoración** en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.

Dicha solicitud se acompañará de una **propuesta de valoración**, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el artículo 23.1 de la LIS, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.

Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

La resolución de este acuerdo requerirá **informe vinculante** emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (actualmente, Ministerio de Ciencia e Innovación).

Régimen transitorio (disposición transitoria 20ª LIS)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 introdujo varias modificaciones en la disposición transitoria vigésima de la LIS, por lo que a partir de esa fecha, el régimen transitorio aplicable a la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016 es el siguiente:

Cesiones de activos intangibles realizadas antes del 29-09-2013

El contribuyente puede optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del TRLIS, según redacción dada al mismo por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Lo anterior resultará de aplicación **hasta 30 de junio de 2021**.

A partir de 1 de julio de 2021, el contribuyente deberá aplicar a estas cesiones el régimen previsto en el artículo 23 de la LIS, según redacción dada al mismo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Cesiones de activos intangibles realizadas desde el 29-09-2013 hasta el 30-06-2016

El contribuyente puede optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción vigente a 1 de enero de 2015.

Lo anterior resultará de aplicación **hasta 30 de junio de 2021**, salvo en el caso de que los activos intangibles **se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016** directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación **hasta 31 de diciembre de 2017**.

Por lo tanto, **a partir de 1 de julio de 2021, o de 1 de enero de 2018**, en su caso, las cesiones que se hayan realizado de acuerdo con lo señalado en este apartado deberán aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción dada al mismo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

A tener en cuenta:

Las opciones a que se refieren los dos apartados anteriores se ejercitarán a través de la declaración del período impositivo 2016 (**casilla [00067]** «Opción régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (DT 20ª LIS)» de la página 1 del modelo 200).

Transmisiones de activos intangibles objeto de cesiones para las que el contribuyente hubiera ejercido la opción realizadas desde 01-07-2016 hasta el 30-06-2021

Los contribuyentes podrán optar por aplicar sobre las transmisiones de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesiones para las que hubieran ejercitado la opción establecida en los apartados 1 o 2 anteriores, que se realicen **desde 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021**, el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS, según redacción vigente a 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido **entre 1 de enero y 30 de junio de 2016** directa o indirectamente a una entidad vinculada con el transmitente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, los contribuyentes únicamente podrán aplicar dicho régimen a las que se realicen **hasta 31 de diciembre de 2017**.

A tener en cuenta:

Esta opción se ejercitará a través de la declaración correspondiente al período impositivo en que se realizó la transmisión (**casilla [00067]** «Opción régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (DT 20ª LIS)» de la página 1 del modelo 200).

Aplicación para períodos impositivos que se inicien a partir de 01/01/2018 del régimen transitorio de la reducción de ingresos de determinados activos intangibles disponibles con anterioridad a 01/07/2016 (DT 20ª LIS)

Cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles

Realizadas antes del 29/09/2013	Límite aplicación opción	A partir 1/07/2021
Pueden optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 del TRLIS (redactado por la Ley 16/2007, de 4 de julio)	Hasta el 30/06/2021	Se deberá aplicar el régimen previsto en el artículo 23 de la LIS (redactado por la Ley 6/2018, de 3 de julio)

Realizadas entre el 29/03/2013 y el 30/06/2016	Límite aplicación opción	A partir de 1/07/2021 o de 1/01/2018
Pueden optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS (según redacción vigente a 1 de enero de 2015)	Hasta el 30/06/2021	Se deberá aplicar el régimen previsto en el artículo 23 de la LIS (redactado por la Ley 6/2018, de 3 de julio)
	Hasta el 31/12/2017 (en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles)	

Transmisiones de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesiones por las que el contribuyente hubiera ejercitado la opción que se realicen desde 1/07/2016 hasta 30/06/2021

Opción de tributación	Fecha de transmisión
Aplicación del régimen establecido en el artículo 23 de la LIS (según redacción vigente a 1 de enero de 2015)	Las transmisiones que se realicen desde el 01/07/2016 a 30/06/2021
	Las transmisiones que se realicen desde el 01/07/2016 hasta 31/12/2017 (en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un

Opción de tributación	Fecha de transmisión
	régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles)

Obra benéfico-social de cajas de ahorro y fundaciones bancarias

En aplicación de lo dispuesto en el **artículo 24 de la LIS**, las cajas de ahorro y fundaciones bancarias deberán realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00373] y [00374]** «Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (art. 24 LIS)»:

1. Artículos 24.1 y 24.2 de la LIS

Según lo dispuesto en el **artículo 24.1 de la LIS** serán **deducibles fiscalmente** las cantidades que las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.

En este sentido, el **artículo 24.2 de la LIS** establece que las cantidades asignadas a la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y de las fundaciones bancarias deberán aplicarse, al menos, en un **50 por ciento**, en el mismo período impositivo al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas, o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a aquélla.

Cumplimentación del modelo 200

En consecuencia, las cajas de ahorro y fundaciones bancarias deberán incluir en la **casilla [00374]** de disminuciones, las cantidades que destinen del resultado del ejercicio correspondiente al período impositivo objeto de declaración a la financiación de las obras benéfico-sociales.

2. Artículo 24.3 de la LIS

No se integrarán en la base imponible:

- Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que se realicen con cargo al fondo de obra social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.

Cumplimentación del modelo 200

Las cajas de ahorro y fundaciones bancarias deberán incluir en la **casilla [00373]** de aumentos, el importe de los **gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social** en el período impositivo de su devengo, y en la **casilla [00374]** de disminuciones, el importe de las rentas derivadas de la **transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social** en el período impositivo del

devengo de dichas rentas.

3. Artículo 24.4 de la LIS

La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, **podrán reducir** la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos.

A tener en cuenta:

Para poder aplicarse dicha reducción, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.

Cumplimentación del modelo 200

Siempre que se cumpla lo dispuesto en el artículo 24.4 de la LIS, las fundaciones bancarias deberán incluir en la **casilla [00373]** de aumentos, el importe de la **dotación a la obra benéfico-social**, o en su caso, el de sus **gastos de mantenimiento, en la proporción que los dividendos** percibidos de las entidades de crédito representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias y hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria **deberá comunicar** a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.

Ajustes derivados de la aplicación de la deducción por doble imposición

Impuesto extranjero soportado por el contribuyente, no deducible por afectar a rentas con deducción por doble imposición

En aplicación de lo dispuesto en el **artículo 31.2 de la LIS**, el contribuyente deberá realizar los siguientes ajustes en las **casillas [00340] y [01589]** «Impuesto extranjero soportado por el contribuyente, no deducible por afectar a rentas con deducción por doble imposición (art. 31.2 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En tanto que, por afectar a rentas positivas integradas en la base imponible, obtenidas y gravadas en el extranjero por un impuesto (contabilizado como gasto) de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, y en relación con dichas rentas el contribuyente sea acreedor de la deducción para evitar la doble imposición internacional establecida en el artículo 31.2 de la LIS, el importe del **impuesto satisfecho en el extranjero** se incluirá en la **casilla [00340]**, como corrección de aumento, aun cuando no fuese plenamente deducible en la cuota íntegra del impuesto.

A estos efectos, **tendrá la consideración de gasto deducible** aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción por doble imposición en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el artículo 31.1 de la LIS, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

- En la **casilla [01589]** de disminuciones se deberá consignar la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no haya generado deducción por doble imposición por exceder en la cuota que correspondería aplicar en España si la renta se hubiera obtenido en territorio español, y siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Este ajuste se realiza así debido a que el **artículo 31.2 de la LIS** establece que **tendrá la consideración de gasto deducible** aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción por doble imposición en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el artículo 31.1 de la LIS, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Impuesto extranjero sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos objeto de deducción por doble imposición internacional

Cuando en la base imponible del contribuyente se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español y afectos a la deducción para evitar la doble imposición internacional establecida en el artículo 32.1 de la LIS, a que tenga derecho el contribuyente, el importe correspondiente al impuesto extranjero efectivamente pagado por dicha entidad no residente en territorio español sobre los beneficios con cargo a los cuales hayan sido abonados dichos dividendos, se deberá incluir en la **casilla [00351]** «Impuesto extranjero sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos objeto de deducción por doble imposición internacional (art. 32.1 LIS)» de la página 13 del modelo 200, como corrección de aumento, con independencia de que el contribuyente aplique o no la mencionada deducción.

Ajustes derivados de la aplicación de los regímenes tributarios especiales

Agrupaciones de interés económico

El desarrollo de los ajustes a realizar en las **casillas [00375] y [00376]** «Agrupación de interés económico (Capítulo II del Título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200, por las entidades declarantes que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio residente en territorio español o no residente, pero con establecimiento permanente en el mismo, de una agrupación de interés económico española o de una agrupación europea de interés económico que apliquen el régimen fiscal especial de las agrupaciones de interés económico regulado en el Capítulo II del Título VII de la LIS, se encuentra en el [Capítulo 9](#) dentro del apartado dedicado a estas entidades.

Uniones temporales de empresas

El desarrollo de los ajustes a realizar por las uniones temporales de empresas que apliquen el régimen fiscal especial regulado en el Capítulo II del Título VII de la LIS, en las **casillas [01320] y [01321]** «Unión temporal de empresas, ajustes del art. 45.1 LIS», **[00184] y [00544]** «Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas de UTE que opera en el extranjero (art. 45.2 LIS)», **[01022] y [01023]** «Unión temporal de empresas, ajustes por participar en el extranjero en fórmulas de colaboración análogas a las UTES (art. 45.2 LIS)» y **[01018] y [01019]** «Unión temporal de empresas, ajustes por criterios de imputación temporal (art. 46.2 LIS)» de la página 13 del modelo 200, se encuentra en el [Capítulo 9](#) dentro del apartado dedicado a estas entidades.

Bases imponible negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas

El **artículo 62.2 de la LIS** establece que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponible negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.

Así, según lo dispuesto en este artículo, dicha **renta negativa** en la medida en que se corresponda con **bases imponible negativas** generadas por la entidad transmitida durante el tiempo de pertenencia a dicho grupo fiscal y que hayan sido **objeto de compensación** por parte del propio grupo fiscal, no podrá ser objeto de integración nuevamente en el grupo fiscal, de tal manera que la renta negativa se minorará en el importe de esas bases imponible negativas.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LIS, la entidad transmitente deberá realizar los siguientes ajustes en las **casillas [01275] y [01276]** «Bases imponible negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas (art. 62.2 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [01275]** de aumentos, se consignará el importe de las **bases imponible negativas compensadas** en el grupo que se corresponden con dicha renta negativa.
- Asimismo, en el caso de que como consecuencia de la transmisión de la participación en esa entidad se genere una **renta negativa** que se corresponda con **bases imponible negativas** de dicha entidad **no compensadas** en el seno del grupo fiscal, en la **casilla [01275]** de aumentos, se deberá consignar el importe de la renta negativa no deducible en la base imponible de la entidad transmitente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.6 de la LIS.

Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional

El **artículo 50.1 de la LIS** establece para las **entidades (sociedades y fondos) de capital-riesgo**, reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, la **exención del 99 por ciento de las rentas positivas** que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el

capital o en los fondos propios de las entidades de capital-riesgo a que se refiere el artículo 3 de la Ley 22/2014, en relación con aquellas rentas que no cumplan son los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive. Excepcionalmente, podrá admitirse una ampliación de este último plazo, hasta el vigésimo año, inclusive.

En los párrafos cuarto y quinto del citado artículo 50.1 de la LIS, se recogen **otras condiciones para la aplicación de dicha exención** y en el artículo 50.6 de la LIS, se recogen los supuestos en los que la exención no es aplicable en caso de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS.

En cuanto a las **sociedades de desarrollo industrial regional**, el artículo 51 de la LIS establece que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las sociedades participadas por las sociedades de desarrollo industrial regional reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, disfrutarán de la exención prevista en el artículo 21.1 de dicha norma cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones.

Cumplimentación del modelo 200

Según lo anterior, las sociedades y fondos de capital-riesgo y las sociedades de desarrollo industrial regional deberán incluir en la **casilla [00378]** «Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (Capítulo IV del Título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200, el importe de las rentas exentas referidas en los párrafos anteriores de este apartado.

Régimen especial de las operaciones de reestructuración (Capítulo VII del Título VII LIS): valoración de bienes y derechos

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal 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, regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, deberán consignar en las **casillas [00379] y [00380]** «Valoración de bienes y derechos. Régimen especial operaciones reestructuración (Capítulo VII del Título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200», las correcciones al resultado contable que, de acuerdo con lo dispuesto en la citada normativa, surjan en la realización de las mencionadas operaciones.

Importante:

Se entenderá que las operaciones reguladas en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación regulada en el párrafo segundo del artículo 89.1 de la LIS.

Puede consultar las particularidades de este régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII, en el [Capítulo 9](#) de este Manual Práctico.

Régimen fiscal de la minería

1. Minería e hidrocarburos: Factor de agotamiento

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes que desarrollen actividades por las que puedan acogerse al régimen fiscal de la minería o al régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos, en los términos establecidos en los Capítulos VIII y IX del Título VII de la LIS, realizarán en las casillas [00381] y [00382] «Minería e hidrocarburos: factor de agotamiento (arts. 91 y 95 LIS)» de la página 13 del modelo 200, los siguientes ajustes relacionados con el factor de agotamiento:

- Se consignará en la **casilla [00382]** como disminución del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de las cantidades que se destinen en concepto de **factor de agotamiento** por aquellos contribuyentes que desarrollen actividades por las que puedan acogerse al régimen fiscal de la minería o al régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos, de acuerdo con lo establecido en los **artículos 91 y 95 de la LIS**.
- Se consignarán en la **casilla [00381]** como aumento del resultado contable, las cantidades que en su día redujeron la base imponible por factor de agotamiento y que por **incumplimiento de los requisitos** conforme a lo dispuesto en los **artículos 94 y 97 de la LIS**, deban ser integradas en la base imponible en el ejercicio objeto de declaración.

A tener en cuenta:

En el supuesto de **sociedades cooperativas**, deberá trasladarse con signo positivo el contenido de la **casilla [00381]** a las **casillas [C11] y/o [E11]** «Factor de agotamiento» que figuran en la página 22 del modelo 200, según el carácter cooperativo o extracooperativo de la corrección al resultado contable. Con igual criterio, deberá trasladarse a las citadas casillas el contenido de la **casilla [00382]**, en este caso con signo negativo, al tratarse de una disminución al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Hidrocarburos: amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación

Respecto del régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos regulado en el Capítulo IX del Título VII de la LIS, de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 99.1 de la LIS**, los activos intangibles y gastos de naturaleza investigadora realizados en permisos y concesiones vigentes, caducados o extinguidos, se considerarán como activo intangible, desde el momento de su realización y **podrán amortizarse** con una cuota anual máxima del **50 por ciento**, y no existirá para ellos un período máximo de amortización.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.1 de la LIS, las entidades acogidas a dicho régimen especial deberán realizar los siguientes ajustes en las casillas [00383] y [00384] «Hidrocarburos: amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación (art. 99 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [00384]** de disminuciones deberán consignar el **exceso de amortización fiscal** que, sobre la amortización contable, hayan aplicado en el período impositivo objeto de declaración en relación con las inversiones intangibles y gastos de investigación referidos en el párrafo anterior.
- En la **casilla [00383]** de aumentos, deberán consignar el importe de las amortizaciones de dichas inversiones y gastos, contabilizados en el período impositivo objeto de declaración **cuya deducibilidad fiscal haya sido aplicada en períodos impositivos anteriores** y en los que se haya efectuado la correspondiente corrección o ajuste negativo al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Transparencia fiscal internacional

El desarrollo de los ajustes a realizar en las **casillas [00387] y [00388]** «Transparencia fiscal internacional» de la página 13 del modelo 200, por la imputación de rentas positivas obtenidas por una o varias entidades no residentes en territorio español, en los términos previstos en el artículo 100 de la LIS, se encuentra en el [Capítulo 9](#) dentro del apartado dedicado al régimen de transparencia fiscal internacional.

Empresas de reducida dimensión

El desarrollo de los distintos ajustes a realizar en las **casillas [00311] y [00312]** «Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (art. 102 LIS)», **[00313] y [00314]** «Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)» y **[00323] y [00324]** «Empresas de reducida dimensión pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 104 LIS)» de la página 13 del modelo 200, por las empresas de reducida dimensión derivados de la aplicación de los incentivos fiscales a los que tienen derecho, se encuentra en el [Capítulo 10](#) dentro del apartado dedicado a estas entidades.

Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero

En el **artículo 106 de la LIS** se establece un régimen fiscal especial para determinados contratos de arrendamiento financiero, en el que con las condiciones y requisitos previstos en el mismo, se permite al cesionario la **amortización fiscal acelerada** de los activos objeto de dichos contratos, sin necesidad de su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes acogidos a este régimen especial deberán realizar los siguientes ajustes en las casillas [00317] y [00318] «Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- La aplicación de este régimen especial supone para el cesionario acogido al mismo una **amortización fiscal más rápida** del elemento y, por tanto, un mayor gasto fiscal que contable, cuya diferencia deberá consignar en la **casilla [00318]** de disminuciones, en el período objeto de declaración.
- En los períodos impositivos posteriores, dichos importes **revertirán** como mayor gasto contable que fiscal, a consignar en la **casilla [00317]** de aumentos, una vez que el elemento

esté totalmente amortizado desde un punto de vista fiscal, o como mayor ingreso fiscal en caso de enajenación, deterioro, pérdida o inutilización definitiva del elemento, salvo que en este último caso fuese por causa no imputable al contribuyente y debidamente justificada.

Régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Las entidades acogidas a este régimen fiscal especial regulado en el Capítulo XIII del Título VII de la LIS, deberán incluir en las **casillas [00385] y [00386]** «Régimen fiscal entidades de tenencia de valores extranjeros (capítulo XIII del título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200, los ajustes al resultado contable que procedan en aplicación de dicho régimen especial.

En relación con la aplicación de este régimen fiscal especial, la **disposición transitoria trigésima primera de la LIS** establece un **régimen transitorio**, según el cual, las participaciones adquiridas por entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades de tenencia de valores extranjeros previsto en el Capítulo XIV del Título VII del RDLeg. 4/2004, según redacción vigente en periodos impositivos que se hubieran iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, que tuvieran un valor de adquisición superior a 6 millones de euros sin cumplir el requisito de participación mínima establecido en la letra a) del artículo 21.1 del citado RDLeg. 4/2004, podrán aplicar el régimen fiscal establecido en dicho artículo y en el Capítulo XIII del Título VII de la LIS, en los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015.

Régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas

Los contribuyentes acogidos a este régimen especial de las **entidades parcialmente exentas** regulado en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS, deberán realizar en las casillas [00389] y [00390] «Régimen de entidades parcialmente exentas (Capítulo XIV del Título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [00390]** de disminuciones, incluirán las **rentas** obtenidas en el período impositivo que, por aplicación de lo dispuesto en la citada normativa, se encuentren **exentas de gravamen** o que no se deban computar para la determinación de la base imponible del impuesto. Entre estas rentas, podemos citar las siguientes:
 - Las que procedan de la realización de **actividades que constituyen su objeto** o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.
 - Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones **a título lucrativo**, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
 - Las que se pongan de manifiesto en la **transmisión onerosa** de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

A tener en cuenta:

En ninguno de los tres supuestos anteriores se realizará la **corrección por disminución del resultado contable** mediante la **casilla [00390]** de disminuciones cuando se trate de rendimientos de actividades económicas, de rentas derivadas del patrimonio o de rentas obtenidas en transmisiones distintas de las señaladas anteriormente.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique de las admitidas en el artículo 12.1 de la LIS.

- En la **casilla [00389]** de aumentos, se incluirán las **partidas no deducibles** para la determinación de los rendimientos gravados. Estas partidas no deducibles, además de las establecidas por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, son las siguientes:
 - Los **gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas**. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas, serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
 - Las cantidades que constituyan **aplicación de resultados** y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

Recuerde:

Los rendimientos provenientes de la **actividad de enseñanza** de un centro docente privado no están exentos. Los rendimientos derivados de la actividad de enseñanza tienen la consideración de rendimientos de explotaciones económicas, y, por lo tanto, no se les aplica la exención.

Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Según lo dispuesto en el **artículo 112 de la LIS**, se consignará en la **casilla [00396]** «Montes vecinales en mano común (Capítulo XV del Título VII LIS)» de la página 13 del modelo 200 como disminución al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de los **beneficios del ejercicio** que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (Capítulo XV del Título VII LIS) apliquen a **inversiones** para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, así como a los **gastos** de conservación y mantenimiento del monte o a la **financiación** de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social.

A tener en cuenta:

La **base imponible puede resultar negativa** como consecuencia de esta corrección del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Régimen fiscal de las entidades navieras en función del tonelaje

El desarrollo de los ajustes a realizar 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, por 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, se encuentra en el [Capítulo 10](#) dentro del apartado dedicado a estas entidades.

Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos

1. Aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a los que resulte de aplicación el **régimen fiscal** previsto en el **Título II de la Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, consignarán en las casillas [00391] y [00392] «Régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)» de la página 13 del modelo 200 las siguientes correcciones al resultado contable:

- En la **casilla [00392]** de disminuciones, incluirán las **rentas** obtenidas en el período impositivo que, por aplicación del régimen especial, se encuentren **exentas** o que no se deban computar para la determinación de la base imponible del impuesto. Entre estas rentas, podemos citar las siguientes:
 - Las derivadas de los **donativos y donaciones** recibidas para colaborar en los fines de la entidad.
 - **Cuotas satisfechas por los asociados**, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
 - Las **subvenciones**, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
 - Las procedentes del **patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad**.
 - Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la **disolución y liquidación** de la entidad.
 - Las obtenidas en el ejercicio de las **explotaciones económicas exentas** conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
 - Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a la entidad, y que **procedan de rentas exentas** incluidas en alguno de los apartados anteriores.
- En la **casilla [00391]** de aumentos incluirán las partidas **no deducibles** para la determinación de los rendimientos gravados. Estas partidas no deducibles, además de las establecidas por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, son las siguientes:
 - Los **gastos imputables**, exclusivamente, a las **operaciones exentas**. De acuerdo con la redacción de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

- Las cantidades destinadas a la **amortización** de elementos patrimoniales no afectos a las actividades sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de las actividades exentas, las cantidades destinadas a la amortización de la porción del elemento patrimonial afecto a la realización de dichas actividades.

- Las cantidades que constituyan **aplicación de resultados** y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

2. Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos

En las casillas [00250] y [00251] «Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos» de la página 13 del modelo 200, se deberán realizar las siguientes correcciones al resultado contable:

- De conformidad con lo dispuesto en el **artículo 23.1 de la Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades que hayan efectuado los donativos, donaciones o aportaciones a que se refiere el artículo 17 de dicha ley deberán incluir en la **casilla [00251]** de disminuciones, las **rentas positivas** sujetas al Impuesto sobre Sociedades, puestas de manifiesto con ocasión de dichos **donativos, donaciones y aportaciones**, ya que están exentas.
- Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en los **artículos 25 y 26 de la Ley 49/2002**, se incluirán como disminuciones en la **casilla [00251]**, los importes correspondientes a las aportaciones y gastos siguientes, en su condición de deducibles para determinar la base imponible del Impuesto:
 - Ayudas económicas realizadas a **entidades beneficiarias del mecenazgo**, en el marco de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, cuando tales entidades se comprometan por escrito a difundir, en cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.
 - Gastos realizados para **fines de interés general**, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y de atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

Recuerde:

La deducción de estas aportaciones y gastos será **incompatible** con otros incentivos fiscales previstos en la Ley

49/2002 que les pudieran ser aplicables.

Régimen fiscal de las cooperativas: Fondo de reserva obligatorio

El desarrollo del ajuste que las sociedades cooperativas deben realizar en la **casilla [00400]** «Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990)» de la página 13 del modelo 200, por la minoración en su base imponible del importe que destinen al Fondo de Reserva Obligatorio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16.5 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, se encuentra en el [Capítulo 11](#) dedicado a las sociedades cooperativas.

Reserva para inversiones en Canarias

El desarrollo de los ajustes que las entidades con establecimientos situados en Canarias, deben realizar en las **casillas [00403] y [00404]** «Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)» de la página 13 del modelo 200, por la reducción en su base imponible de las cantidades que destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones en Canarias, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se encuentra en el [Capítulo 12](#) dedicado al régimen fiscal de Canarias.

Socio SICAV: Rentas derivadas de liquidaciones de SICAV

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, la **disposición transitoria cuadragésimo primera de la LIS** establece que las SICAV que en el período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2022 estuviesen tributando al tipo de gravamen reducido del 1 por ciento establecido en el artículo 29.4 a) de la LIS en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2021, y durante el año 2022 **acuerden su disolución y liquidación**, podrán aplicar el **régimen fiscal** previsto en la citada disposición transitoria siempre que cumplan los siguientes **requisitos**:

- Durante el año 2022, adopten válidamente el **acuerdo de disolución con liquidación**. Por lo tanto, el plazo para adoptar este acuerdo finaliza el 31 de diciembre de 2022.
- Realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores al plazo que tienen para adoptar dicho acuerdo (31 de diciembre de 2022), todos los **actos o negocios jurídicos necesarios** según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación. Por lo tanto, el período para realizar todos los actos y negocios jurídicos necesarios para liquidar la sociedad hasta su cancelación registral finaliza el 30 de junio de 2023, aunque nada impide que dichas operaciones puedan concluir dentro del año 2022.

Las SICAV que acuerden la disolución con liquidación conforme a lo anterior, aplicarán transitoriamente el siguiente **régimen fiscal**:

- Durante los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022 que concluyan hasta la cancelación registral, la **SICAV en liquidación** continuará tributando al tipo de gravamen reducido del 1 por ciento, siempre que el número de accionistas sea igual o superior a 100, cualquiera que sea el precio de adquisición de sus participaciones en la SICAV.

- b. Los **socios de la SICAV en liquidación no integrarán en la base imponible** las rentas derivadas de la liquidación de la sociedad, siempre que **reinviertan** la totalidad del dinero o de los bienes (no es posible una reinversión parcial) que les corresponda como cuota de liquidación en una o varias instituciones de inversión colectiva previstas en las letras a) o b) del artículo 29.4 de la LIS. Las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación. La reinversión deberá efectuarse antes de haber transcurrido siete meses contados desde la finalización del plazo establecido para adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación de la SICAV (31 de diciembre de 2022), por lo que el plazo para efectuar la reinversión finaliza el 31 de julio de 2023, aunque nada impide que dicha reinversión pueda llevarse a cabo dentro del año 2022. Cuando el socio se acoja al régimen de reinversión aquí previsto, no existirá obligación de practicar pagos a cuenta del correspondiente impuesto personal del socio sobre las rentas derivadas de las liquidaciones de la SICAV.

El socio deberá **comunicar a la sociedad en liquidación** su decisión de acogerse a la reinversión, debiendo aportar la documentación acreditativa de la fecha y valor de adquisición de las acciones, en el caso de que la sociedad no disponga de dicha información. Además, el socio **comunicará a la institución de inversión colectiva en la que vaya a efectuar la reinversión** sus propios datos identificativos, los correspondientes a la sociedad en liquidación y a su entidad gestora y entidad depositaria, así como la cantidad de dinero o los bienes integrantes de la cuota de liquidación a reinvertir en la institución de destino. A estos efectos, el socio cumplimentará la correspondiente **orden de suscripción o adquisición**, autorizando a dicha institución a tramitar dicha orden ante la sociedad en liquidación. Recibida la orden por la sociedad en liquidación, la reinversión deberá efectuarse mediante la **transferencia** ordenada por esta última a su depositario, por cuenta y orden del socio, del dinero o de los bienes objeto de la reinversión, desde las cuentas de la sociedad en liquidación a las cuentas de la institución de inversión colectiva en la que se efectúe la reinversión. Dicha transferencia se acompañará de la información relativa a los valores y fechas de adquisición de las acciones de la sociedad en liquidación a las que corresponda la reinversión.

Este régimen especial **no será aplicable** a los supuestos de disolución con liquidación de las sociedades de inversión libre, ni de las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación del régimen fiscal especial previsto en la disposición transitoria cuadragésimo primera de la LIS, los **socios de las SICAV** no integrarán en su base imponible las rentas derivadas de la liquidación de la entidad, siempre que reinviertan el total de dinero o bienes que les corresponda como cuota de liquidación en la forma y con las condiciones previstas en dicho precepto, por lo que en estos casos deberán realizar un ajuste negativo por dicho importe en la **casilla [01014]** «Socio SICAV: Rentas derivadas de liquidaciones de SICAV (DT 41ª. 2 LIS)» de la página 13 del modelo 200.

Recuerde:

Los socios de las SICAV en liquidación que realicen el ajuste mencionado en el párrafo anterior, deberán marcar en primer lugar la **casilla [00084]** «Régimen especial de disolución y liquidación de SICAV (DT 41ª LIS)» de la página 1 del modelo 200. Además deberán cumplimentar la **información** del cuadro «E) Socios de SICAV en régimen especial de disolución y liquidación (DT 41ª LIS)» de la página 2 bis del modelo 200.

Adquisición de participaciones de entidades no residentes

La **disposición transitoria decimocuarta de la LIS** establece que la deducción establecida para la adquisición de participaciones de entidades no residentes, en el apartado 5 del artículo 12 del **RDLeg. 4/2004**, de 5 de marzo, según redacción vigente para los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, continuará siendo de aplicación, con las condiciones y consideraciones que se señalan más adelante.

Esta deducción de la base imponible por adquisición de participaciones de entidades no residentes está sujeta, además, a las condiciones y consideraciones siguientes:

- **No será de aplicación** a las adquisiciones de valores representativas de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, realizadas a partir de 22 de diciembre de 2007, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 y en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, asunto C-45/2007, respecto a las adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes del 22 de diciembre de 2007. No obstante, tratándose de adquisiciones de valores que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en otro Estado no miembro de la Unión Europea, realizadas entre el 22 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, **podrá aplicarse** la deducción cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011, de acuerdo con lo establecido en el párrafo tercero del artículo 12.5 del **RDLeg. 4/2004**, en su redacción dada por la disposición final sexta de la Ley 31/2011, de 4 de octubre, si bien conteniendo la correspondiente afectación por la corrección de errores (publicada en **DOUE** de 26 de noviembre de 2011) de la referida Decisión de la Comisión Europea de 12 de enero de 2011, según la cual, para las adquisiciones realizadas el día 21 de diciembre de 2007 se podrá aplicar el mencionado artículo 12.5 del **RDLeg. 4/2004**.
- Y puesto que han existido otras redacciones del artículo 12.5 del **RDLeg. 4/2004** anteriores a la dada por la Ley 31/2011, **para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015**, se deberá tener en cuenta lo siguiente:
 - En relación con las adquisiciones de participaciones de **entidades no residentes** en territorio español efectuadas **a partir de 1 de enero de 2011**, la deducción solamente será aplicable en los supuestos admisibles según la redacción del párrafo tercero del artículo 12.5 del **RDLeg. 4/2004** dada por la Ley 31/2011.
 - En relación con las adquisiciones de participaciones de **entidades no residentes** en territorio español efectuadas **a partir de 22 de diciembre de 2007**, el importe correspondiente relativo a la deducción pendiente generada en períodos impositivos

iniciados antes de 1 de enero de 2011 solamente será aplicable a los casos permitidos en la redacción del párrafo tercero del artículo 12.5 del RDLeg. 4/2004 dada por la Ley 31/2011, con la mencionada afectación.

- En relación con las participaciones de **entidades no residentes** en territorio español adquiridas **entre 1 de enero de 2002 y 21 de diciembre de 2007**, se podrán deducir las cantidades pendientes que correspondan.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes que en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002 hayan adquirido valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 del RDLeg. 4/2004 o la exención prevista en el artículo 20 bis de la Ley 43/1995, deberán realizar los siguientes ajustes en las casillas [00329] y [00330] «Adquisición de participaciones de entidades no residentes (DT 14ª LIS)» de la página 13 del modelo 200:

- En la **casilla [00330]** de disminuciones incluirán el importe que no corresponda imputar a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de la **diferencia (positiva)** entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la sociedad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación.
- Y cuando **transmitan** los referidos valores, deberán consignar en la **casilla [00329]** de aumentos aquel importe que, con motivo de la adquisición de los mismos, incluyeron en la casilla [00330] como disminución.

Reinversión de beneficios extraordinarios

El **apartado 6 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS** establece que las rentas acogidas a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, que no hubiesen aplicado la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 por aplicación del apartado dos de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se regularán por lo establecido en el referido artículo 21 y en sus normas de desarrollo (Capítulo VII del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril).

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, fue derogado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

No obstante, y en virtud de lo dispuesto en la citada disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS, el artículo 21 de la Ley 43/1995 **sigue siendo aplicable después del 1 de enero de 2002** para aquellas rentas que se acogieran a lo dispuesto en el mismo (y sus normas de desarrollo) durante su vigencia, y aun cuando la reinversión y demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha.

Dada esta vigencia transitoria del **artículo 21 de la Ley 43/1995**, se recogen a continuación las características principales de este beneficio de diferimiento por reinversión. El contenido que se

detalla a continuación será válido mientras sea aplicable con carácter transitorio dicho artículo 21 de la Ley 43/1995.

Para acogerse al **diferimiento** de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales, éstos han de pertenecer a alguno de estos grupos:

- Los pertenecientes al **inmovilizado material**.
- Los pertenecientes al **inmovilizado inmaterial**.
- Los **valores representativos** de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al **5 por ciento** sobre el capital social de las mismas y que se hubieran poseído, al menos, con **un año** de antelación a la fecha de transmisión, sin que se encuentren comprendidos en esta categoría de elementos patrimoniales los valores representativos de la participación en fondos de inversión ni aquellos otros que no otorguen una participación sobre el capital social. A los efectos de calcular el tiempo de posesión se entiende que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

No formarán parte de las rentas acogidas al beneficio el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicables a la libertad de amortización que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que disfrutaron de la misma.

La condición para que resulte de aplicación la reinversión de beneficios extraordinarios reside en que el importe de las citadas transmisiones **se reinvierta** en cualquiera de los elementos patrimoniales antes relacionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores y, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria.

La reinversión **se entenderá efectuada** en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (contratos de arrendamiento financiero), se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. Los efectos de la reinversión se encuentran condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

En el caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado anteriormente, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél o conjuntamente con la cuota correspondiente a un período impositivo anterior, a elección del contribuyente.

La reinversión de una cantidad inferior al importe de la transmisión da derecho a la no integración en la base imponible de la parte de renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida. En este caso, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta que debe integrarse en la base imponible, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente

con la cuota correspondiente al período impositivo en el que venció el plazo para efectuar la reinversión, o conjuntamente con la cuota correspondiente a un período impositivo anterior, a elección del contribuyente.

El **importe de la renta no integrada en la base imponible** debe incorporarse a la misma por alguno de los siguientes métodos, a elección del contribuyente:

- a. En los períodos impositivos que **concluyan en los siete años siguientes** al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó el beneficio extraordinario.

En este caso se integrará en la base imponible de cada período impositivo la renta que proporcionalmente corresponda a la duración del mismo en relación con los referidos siete años.

- b. En los períodos impositivos en los que **se amorticen los elementos patrimoniales** en los que se materialice la reinversión, tratándose de elementos patrimoniales amortizables.

En este caso se integrará en la base imponible de cada período impositivo la renta que proporcionalmente corresponda al valor de la amortización de los elementos patrimoniales en relación con su precio de adquisición o coste de producción.

El **valor de la amortización** será el importe que deba tener la consideración de fiscalmente deducible, no pudiendo ser inferior al resultante de aplicar el coeficiente lineal derivado del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los **contratos de arrendamiento financiero** a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se tomarán las cantidades que hubieren resultado fiscalmente deducibles de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 128 de la Ley 43/1995.

En caso de **transmisión del elemento patrimonial antes de su total amortización** se entenderá por valor de la amortización el importe pendiente de amortizar en el momento de efectuarse aquélla.

Cuando el elemento patrimonial objeto de la reinversión sea una **edificación**, la parte de valor atribuible al suelo deberá afectarse al método previsto en la letra a) anterior. Cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, dicho valor se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

La **elección de cualquiera de los métodos de incorporación a la base imponible** de la renta no integrada en la misma por aplicación de la reinversión de beneficios extraordinarios deberá efectuarse en el **primer período impositivo** en el que proceda la incorporación de la renta, manifestándose conjuntamente con la declaración correspondiente a dicho período impositivo. Una vez realizada la elección, no podrá modificarse. En caso de no realizarse la elección se aplicará el método previsto en la letra a) anterior.

En ningún caso podrá quedar renta sin integrar en la base imponible, debiendo efectuarse dicha integración de acuerdo con el método que resulte aplicable.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión **deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente**, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de siete años citado anteriormente, excepto que su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible, del período impositivo en el que se produce la transmisión, de la parte de renta pendiente de integración, excepto si el importe obtenido es objeto de reinversión en los términos que se están exponiendo. En este caso, la parte de renta pendiente de integración deberá integrarse en la base imponible conforme al método que el contribuyente eligió. Cuando dicho método hubiese sido el establecido en la letra b) anterior, en tanto no se realice la nueva reinversión, se integrará en la base imponible el resultado de aplicar a la cuantía de la renta acogida a la reinversión de beneficios extraordinarios el coeficiente lineal máximo de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas que correspondía al elemento transmitido. Igual criterio de integración continuará aplicándose en el caso de que la reinversión se materialice en elementos no amortizables. Tratándose de elementos amortizables, la renta pendiente se integrará en los períodos impositivos en los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se hubiere materializado esta reinversión.

Una vez **superado el plazo de siete años** al que se refiere la letra a) anterior, o la vida útil si fuera inferior, la **transmisión de los elementos patrimoniales** en los que se materializó la reinversión determinará que la renta pendiente de integración en ese momento se integre en la base imponible de los períodos impositivos que concluyan con posterioridad a dicha transmisión, en el importe que resulte de aplicar en cada uno de ellos el coeficiente lineal máximo de amortización que correspondía al elemento transmitido a la cuantía de la renta obtenida a la reinversión de beneficios extraordinarios, o a la parte de ese importe que proporcionalmente corresponda, cuando la duración del período impositivo sea inferior a doce meses.

Cumplimentación del modelo 200

La **casilla [00365]** «Reinversión de beneficios extraordinarios (DT 24ª LIS)» de la página 13 del modelo 200, se utilizará para integrar en la base imponible del período, la parte que corresponda de aquellas rentas cuya **tributación se hubiera diferido** en su momento por aplicación de lo dispuesto en el hoy derogado artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español

La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes incluyó entre los contribuyentes de este último impuesto a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, distinguiendo entre las que tienen presencia en territorio español y las que no la tienen, según si ejercen o no actividades económicas en España. **Para que exista presencia en territorio español** es necesario que todo o parte de las actividades económicas se desarrollen, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúen en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

El **artículo 38 del TRLIRNR** contiene las reglas de tributación de estas entidades con presencia en territorio español (consulte el [Capítulo 15](#) de este Manual Práctico). En particular, su base imponible estará constituida por la parte de la renta que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad, cualquiera que sea el lugar de su obtención, y deberá determinarse conforme a lo establecido en el artículo 89 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cumplimentación del modelo 200

En consecuencia, estas entidades utilizarán las **casillas [00409] y [00410]** «Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español (artículo 38 TRLIRNR)» de la página 13 del modelo 200 para efectuar los ajustes que procedan por la aplicación de sus reglas específicas de tributación.

Correcciones específicas de entidades sometidas a normativa foral

En las **casillas [00411] y [00412]** «Correcciones específicas de entidades sometidas a normativa foral» de la página 13 del modelo 200 se recogerán, respectivamente, los aumentos y las disminuciones que **no se incluyan en ninguna otra casilla de correcciones** al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias y que proceda efectuarse sobre dicho resultado para la determinación de la base imponible por aplicación de la **normativa foral** correspondiente, exclusivamente por las entidades sometidas a dicha normativa de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

Eliminaciones pendientes de incorporar de sociedades que dejen de pertenecer a un grupo

El **artículo 64 de la LIS** establece que las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley.

No obstante, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, no será objeto de eliminación el 5 por ciento de los dividendos distribuidos entre sociedades integrantes de un grupo o de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad del grupo, en los términos establecidos en el artículo 21.10 de la LIS.

Asimismo, el **artículo 65.1 de la LIS** establece que los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (modificado por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero).

No obstante, los resultados eliminados se integrarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal según lo previsto en la **letra a) del artículo 74.1 de la LIS**, en el período impositivo en que se produzca dicha exclusión.

Cumplimentación del modelo 200

A estos efectos, en las **casillas [01027] y [01028]** «Eliminaciones pendientes de incorporar de sociedades que dejen de pertenecer a un grupo» de la página 13 del modelo 200, se recogerán los importes correspondientes a la incorporación de los resultados eliminados pendientes de incorporar a la base imponible individual de la entidad que generó dichos resultados y haya dejado de formar parte del grupo fiscal. Dicha incorporación se realizará en el período impositivo en que se haya producido la exclusión.

Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias

En las **casillas [00413] y [00414]** «Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» se incluirán otras correcciones de aumento y de disminución que proceda efectuar sobre el importe de la casilla [00501] de resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades, para la determinación de la base imponible, siempre que no estén expresamente previstas en ninguna de las correcciones recogidas en las casillas anteriores del apartado «[Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias \(excluida la corrección por IS\)](#)».

Entre las circunstancias que darán lugar a la cumplimentación de estas casillas se pueden citar a título de ejemplo y sin carácter exhaustivo:

- Correcciones ocasionadas por la aplicación de lo dispuesto en la **disposición adicional tercera de la LIS**, que establece la no integración en la base imponible de las rentas positivas que se hayan puesto de manifiesto en el período impositivo como consecuencia de:
 - a. La percepción de las siguientes **ayudas de la política agraria comunitaria**:
 1. Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
 2. Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
 3. Prima al arranque de plataneras.
 4. Abandono definitivo de la producción lechera.
 5. Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
 6. Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
 7. Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.
 - b. La percepción de las siguientes **ayudas de la política pesquera comunitaria**: por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.
 - c. La percepción de **ayudas públicas** que tengan por objeto **reparar la destrucción**, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales de **elementos patrimoniales** afectos al ejercicio de actividades económicas.
 - d. La percepción de las **ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera** satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

- e. La percepción de **indemnizaciones públicas** a causa del **sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.
- Correcciones motivadas por la aplicación de la **disposición adicional séptima de la LIS**, relativo a la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una sociedad anónima deportiva de nueva creación.
 - Correcciones que puedan surgir de la aplicación de los supuestos contemplados en las **disposiciones transitorias quinta y sexta** del texto refundido de la **Ley de Regulación de los Planes y fondos de pensiones**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de diciembre.

A tener en cuenta:

Las **aportaciones** que los socios realicen para **reponer el patrimonio neto de la sociedad**, debido al desequilibrio entre el capital social y dicho patrimonio de conformidad con el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, **no se computan como ingresos**. Tales aportaciones no se integran en el resultado contable y la Ley del Impuesto no establece ninguna corrección al respecto.

Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)

En las casillas [00417] y [00418] «Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)» de la página 13 del modelo 200, se debe recoger el importe correspondiente a las sumas totales de las correcciones, de aumento y de disminución, del apartado «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)»:

- En la **casilla [00417]** se recogerá el total de las correcciones de aumento, mediante la suma de los importes de las casillas [00355] hasta [00413] inclusive, de la columna «Aumentos».
- En la **casilla [00418]** se recogerá el total de las correcciones de disminuciones, mediante la suma de los importes de las casillas [00356] hasta [00414] inclusive, de la columna «Disminuciones».

Al cumplimentar las correcciones de las páginas 12 y 13 del modelo 200, se mostrará un cuadro de desglose donde se detallará si se trata de correcciones permanentes, temporarias con origen en el ejercicio o temporarias con origen en ejercicios anteriores, consignando también para las diferencias temporarias el saldo pendiente a fin de ejercicio. Estos datos se agruparán en las páginas 26 bis a 26 sexies, del modelo 200 trasladando los totales al cuadro «[Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias \(excluida la corrección por Impuesto Sociedades\)](#)» de la página 19 de dicho modelo.

Base imponible después de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas (casilla 00552)

Cálculo

El artículo 10.1 de la LIS establece que la **base imponible** estará **constituida** por el importe de la renta obtenida en el período impositivo **minorada** por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Asimismo, el artículo 25 de la LIS regula la **reserva de capitalización** por la que algunos contribuyentes podrán aplicar una **reducción** en la base imponible previa del **10 por ciento** del importe del incremento de sus fondos propios.

Por lo tanto, cuando se compensen bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores (casilla [00547]), y/o se aplique la reserva de capitalización (casilla [01032]) sobre la base imponible previa (casilla [00550]), el importe a consignar en la **casilla [00552]** «Base imponible» de la página 13 del modelo 200, será el resultado de realizar la siguiente operación:

$$[00552] = [00550] - [01032] - [00547]$$

A tener en cuenta:

Si el resultado obtenido en esta operación es igual a cero, se consignará cero (0) en la casilla [00552] y se procederá, respecto de las demás casillas que suceden a ésta, de igual modo que se indica en el párrafo siguiente para el caso de importe cero de la casilla [00552].

En el caso de que el importe de la casilla [00550] resulte cero o negativo, se deberá consignar cero (0) o la cuantía precedida del signo menos (-) tanto en dicha casilla [00550] como en la casilla [00552]. Asimismo, se deberá consignar cero (0) en las casillas [00562] «Cuota íntegra», [00582] «Cuota íntegra ajustada positiva» y [00592] «Cuota líquida» de la página 14 del modelo 200, pasando directamente a cumplimentar, en su caso, las casillas correspondientes a las retenciones (casillas [01085] a [01799]) de la página 14 bis de dicho modelo.

Si la base imponible del período es negativa (casilla [00552]), su importe podrá compensarse con rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

Reserva de capitalización

Regulación: Artículo 25 de la LIS

Ámbito de aplicación

Podrán aplicar este incentivo fiscal los contribuyentes que se indican a continuación:

- Los que tributen al tipo general del **25 por ciento** previsto en el artículo 29.1 de la LIS.

Dentro de este tipo general se incluyen también las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas y que tributen al tipo del **15 por ciento** en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y el siguiente.

- Las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que aplican un tipo de gravamen del **30 por ciento**, según lo previsto en el artículo 29.6 de la LIS.

Requisitos

Los contribuyentes que apliquen la reserva de capitalización tendrán derecho a una **reducción** en la base imponible del **10 por ciento** del importe del **incremento de sus fondos propios**, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el importe del **incremento de los fondos propios** de la entidad **se mantenga** durante un **plazo de 5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

El importe de dicho incremento vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, y sin tener en cuenta determinados conceptos.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, **no se tendrán en cuenta como fondos propios** al inicio y al final del período impositivo:

- a. Las aportaciones de los socios.
- b. Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c. Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d. Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e. Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LIS y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- f. Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g. Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

A tener en cuenta:

La **reserva de capitalización dotada** se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el **incremento de los fondos propios** y el mantenimiento de tal incremento, de acuerdo con lo señalado en el artículo 25.2 de la LIS. Por lo tanto, la reserva de capitalización dotada formará parte de los fondos propios existentes al inicio y al final del ejercicio de la misma forma que el resto de partidas integrantes de tales fondos no excluidas a efectos de determinar su incremento y posterior mantenimiento del mismo.

2. **Que se dote una reserva por el importe de la reducción**, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en el párrafo anterior.

A estos efectos, **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 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.

Fecha de contabilización de la dotación de la reserva de capitalización

Teniendo en cuenta que sólo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado **se entenderá cumplido** siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.

Ejemplo:**Pregunta:**

La sociedad «A» cuyo ejercicio económico abarca desde 1 de enero a 31 de diciembre, ha experimentado durante el año 2022 un incremento de sus fondos propios y tiene intención de aplicar en dicho ejercicio el beneficio fiscal de la reserva de capitalización. A los efectos de cumplir con los requisitos mencionados en el artículo 25 de la LIS, se plantea en qué fecha debe contabilizar la dotación de la reserva de capitalización, para poder aplicarse la reducción del 10 por ciento en la base imponible correspondiente al ejercicio 2022.

Respuesta:

La sociedad «A» podrá aplicarse la reducción en la base imponible del período impositivo 2022 (siempre que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la

medida en que a 31 de diciembre de 2022 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2022 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas. Con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en el artículo 25 de la LIS en la base imponible del período impositivo 2022, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2022 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2023 y no en el de 2022. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años a contar desde el 31 de diciembre de 2022.

Límite de la reducción

La reducción de la base imponible en ningún caso podrá superar el importe del **10 por ciento** de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases impositivas negativas.

Insuficiencia de la base imponible

En el supuesto en que la base imponible sea insuficiente para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los **2 años inmediatos y sucesivos** al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

Importante:

A la hora de aplicar la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, cuando existen **cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos anteriores junto con la generada en el propio período**, el contribuyente **podrá aplicarlas en el orden que quiera**, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero. (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dictada en fecha 22 de septiembre de 2021, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).

Incompatibilidad

La reducción correspondiente a la reserva de capitalización será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de **factor de agotamiento** prevista en los artículos 91 y 95 de la LIS.

Incumplimiento de los requisitos

El incumplimiento de los requisitos previstos para aplicar la reserva de capitalización, dará lugar a la **regularización** de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS.

Cumplimentación del modelo 200

Los contribuyentes deberán consignar en la **casilla [01032]** «Reserva de capitalización» de la página 13 del modelo 200, el importe de la **reducción en la base imponible** a la que tengan derecho en el período impositivo objeto de declaración, por la aplicación de la reserva de capitalización. Dicho importe será el que resulte de la cumplimentación del cuadro de desglose «Reserva de capitalización» de la página 20 bis del modelo 200.

A tener en cuenta:

Las sociedades que forman parte de un grupo que tributa en **régimen de consolidación fiscal** que hayan marcado las casillas [00009] o [00010], deberán cumplimentar directamente la casilla [01032], sin realizar el desglose en el cuadro de Reserva de capitalización de la página 20 bis del modelo 200.

Por otro lado, según lo previsto en el número 2º del artículo 43.1.b) de la LIS, **las agrupaciones de interés económico** pueden imputar a sus socios la reserva de capitalización que no hayan aplicado en el período impositivo. En ese caso, los socios deberán incluir en la casilla [01032] el importe correspondiente a esa reserva de capitalización que les ha sido imputada. Este mismo supuesto es aplicable también en el caso de las uniones temporales de empresas.

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

Los contribuyentes que apliquen la reserva de capitalización deberán cumplimentar este cuadro de la forma que se detalla a continuación:

- En la columna «**Derecho a reducir la B.I. generado en el período/pendiente de aplicar a inicio del período**» deberá consignarse las cantidades que generaron derecho a reducir la base imponible en los períodos impositivos 2020, 2021 y 2022.

La «**fila 2022^(*)**» solo debe cumplimentarse en los casos en que la entidad tenga reservas de capitalización dotadas en otro período impositivo iniciado en 2022, pero inferior a 12 meses y previo al ejercicio declarado.

- En la columna «**Reducción BI aplicada**» se deberá consignar las cantidades que generaron derecho a reducir la base imponible en los períodos impositivos 2020, 2021 y 2022, que vayan a ser aplicadas en el período objeto de declaración.

El importe total de la columna «**Reducción BI aplicada**» que se recoge en la casilla [01032], se trasladará a la casilla [01032] de la página 13 del modelo 200.

- En la columna «**Reducción BI pendiente de aplicar en períodos futuros**», se deberá consignar las cantidades con derecho a reducir la base imponible generados en los períodos impositivos 2021 y 2022, respectivamente, que por insuficiencia de base quedan pendientes de aplicar para períodos impositivos futuros.

La casilla de esta columna relativa a las cantidades que generaron derecho a reducir la base imponible en

2020, se bloquea a partir de 2022, ya que según lo establecido en el artículo 25.1 de la LIS, en caso de insuficiencia de base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes se pueden aplicar en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción. Por lo tanto, no pueden quedar pendientes de aplicación para periodos futuros, las cantidades que generaron derecho a reducir la base imponible en 2020.

- En la **casilla [01140]** figurará el importe de reserva de capitalización que haya sido dotada en el ejercicio.

Supuestos prácticos

Puede consultar varios [supuestos prácticos](#) sobre la forma de calcular la **reserva de nivelación** y la **reserva de capitalización**, en el apartado dedicado al régimen especial de las entidades de reducida dimensión dentro del Capítulo 10 «Regímenes tributarios especiales (II)».

Compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores

Regulación: Artículo 26 [LIS](#)

Consideraciones generales

Para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, los contribuyentes **podrán compensar** las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes **sin límite temporal** (se elimina, por tanto, el plazo máximo de 18 años establecido por la anterior normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades).

A estos efectos, la **disposición transitoria vigésima primera de la LIS** establece que las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos impositivos siguientes.

Importante:

De acuerdo al criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en las Sentencias con número 1404/2021, de 30 de noviembre y 1425/2021, de 2 de diciembre, los obligados tributarios tienen el **derecho a compensar las bases imponibles negativas** con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, **aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea**, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la [LGT](#).

Límites a la compensación de bases imponibles negativas

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el **límite del 70 por ciento** de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

Según se establece en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea **al menos de 20 millones de euros** durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el límite del 70 por ciento se sustituirá por los siguientes:

- El **50 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
- El **25 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Excepciones a la limitación en la compensación de bases imponibles negativas

La limitación a la compensación de bases imponibles a la que nos hemos referido en el apartado anterior, **no se aplicará** en los siguientes supuestos:

- En todo caso, **se podrán compensar** en el período impositivo bases imponibles negativas **hasta el importe de 1 millón de euros**.

En el supuesto en que el período impositivo tuviera una **duración inferior al año**, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, según lo establecido en el párrafo anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

- La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a **quitas o esperas** consecuencia de un **acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente**.

A tener en cuenta:

Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros referido anteriormente.

- Esta limitación tampoco se aplicará en el período impositivo en que se produzca la **extinción de la entidad**, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

A tener en cuenta:

Las entidades que no apliquen el límite establecido para la compensación de bases imponibles negativas según lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán marcar la **casilla [00072]** «Extinción de la entidad» de la página 1 del modelo 200 en el período impositivo objeto de declaración en el que se produzca su extinción.

- En el caso de **entidades de nueva creación** a que se refiere el artículo 29.1 de la LIS, la limitación a la compensación de bases imponibles no se aplicará en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

A tener en cuenta:

Estas entidades de nueva creación que no apliquen el límite establecido para la compensación de bases imponibles negativas según lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán marcar la **casilla [00070]** «Compensación bases imponibles negativas para entidades de nueva creación (art. 26.3 LIS)» de la página 1 del modelo 200.

- Por último, tampoco resultará de aplicación esta limitación en el importe de las rentas correspondientes a la **reversión de las pérdidas por deterioro** que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria octava de la LIS, siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el **90 por ciento** de los gastos deducibles de dicho período.

En el caso de que la entidad tuviera **bases imponibles negativas generadas en varios períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013**, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos períodos impositivos.

Bases imponibles negativas excluidas de la compensación

No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o **entidades vinculadas**, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
2. Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al **25 por ciento** en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
3. La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - a. **No haya realizado actividad económica** alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
 - b. **Haya realizado una actividad económica diferente o adicional** a la realizada con anterioridad en los 2 años posteriores, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
 - c. Se trate de una **entidad patrimonial** en los términos establecidos en el artículo 5.2 de la LIS.
 - d. La entidad haya sido dada de **baja en el índice de entidades** por no presentar durante 3

períodos impositivos consecutivos la declaración del Impuesto sobre Sociedades (artículo 119.1 b) de la LIS).

Comprobación de la Administración

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases impositivas negativas compensadas o pendientes de compensación **prescribirá a los 10 años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Cumplimentación del modelo 200

Solamente en el supuesto en que el importe de la casilla [00550] «Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases impositivas negativas» sea positivo y distinto de cero, los contribuyentes podrán compensar las bases impositivas negativas procedentes de períodos anteriores, consignando en la **casilla [00547]** «Compensación de bases impositivas negativas de períodos anteriores» de la página 13 del modelo 200, como disminución del importe de la casilla [00550], el importe de las mismas que decidan compensar en la presente declaración. El importe consignado en la casilla [00547] será el que resulte de la cumplimentación del cuadro de desglose «Detalle de bases impositivas negativas» de la página 15 del modelo 200 que se explica al final de este apartado.

Para el cálculo del límite a la compensación de bases impositivas negativas, no se debe tener en cuenta el importe de las quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente. Por lo tanto, dicho importe deberá consignarse en la **casilla [00545]** «Rentas correspondientes a quitas por acuerdo con acreedores (art. 26.1 LIS)» de la página 14 del modelo 200 (**casilla [00593]** «Rentas corresp. a quitas por acuerdo con acreedores no vinculados cooperativas (a nivel cuota) (DA 8ª Ley 20/1990)» de la página 14 del modelo 200 en el caso de sociedades cooperativas).

Por este mismo motivo, el importe de las rentas correspondientes a la **reversión de las pérdidas por deterioro** que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria decimosexta de la LIS, se deberá consignar en la **casilla [01509]** «Rentas correspondientes a la reversión de deterioros (DT 16ª.8 LIS)» de la página 14 del modelo 200 (**casilla [01510]** «Rentas correspondientes a la reversión de deterioros cooperativas (a nivel cuota) (DT 16ª.8 LIS)» de la página 14 del modelo 200 en el caso de sociedades cooperativas).

Por lo tanto, y únicamente para determinar el importe de la casilla [00547] que estará afectado por la aplicación de la correspondiente limitación establecida para la compensación de bases impositivas negativas, se restará a dicha casilla [00547] el importe que figure en las citadas casillas [00545] y [01509] (casillas [00593] y [01510] en caso de sociedades cooperativas).

A tener en cuenta:

Se deberá incluir en la página 1 del modelo 200, información sobre el importe neto de la cifra de negocios de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, a efectos de determinar la aplicación de la tributación mínima (art. 30 bis LIS) y de los límites a la compensación de las bases imponibles negativas en los términos previstos en el artículo 26 de la LIS.

La opción marcada por el contribuyente se tendrá en cuenta también para determinar los límites en el cálculo de las correcciones contables derivadas de la aplicación del artículo 11.12 de la LIS, de la compensación de cuotas negativas por las pérdidas de las cooperativas y de las deducciones por doble imposición, por lo que una vez cumplimentado el cuadro de la página 1 del modelo 200, no se volverá a mostrar en otras pantallas.

Nota común a las casillas [00550] «Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas» y [00547] «Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores»:

- Si el importe de la casilla [00550] es **cero o negativo**, en ningún caso podrá compensarse cantidad alguna de las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, y se deberá consignar la cifra cero («0») en la casilla [00547].
- Si el importe de la casilla [00550] es **positivo**, el importe de la casilla [00547] minorado en su caso, por los importes consignados en las casillas [00545] y [01509], tendrá como límite el de la casilla [00550]. Es decir, de la aplicación de la casilla [00547] no podrá resultar un importe negativo en la casilla [00552] «Base imponible» en ningún caso.

Cumplimentación del cuadro «Detalle de la compensación de bases imponibles» (página 15 del modelo 200)

La entidad declarante, salvo que se trate de una sociedad cooperativa, o de entidades pertenecientes a un grupo fiscal que marquen las casillas [00009] o [00010] respecto del año del cual provienen las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del período impositivo objeto de declaración, deberá cumplimentar este cuadro de la forma que se detalla a continuación:

- En la columna «**Pendiente de aplicación a principio del período/generada en el período**» se recogerá los importes relativos a la compensación de bases imponibles negativas generadas en los períodos 1997 a 2022, pendientes de aplicación al inicio del período impositivo.

La fila «**Compensación de base año 2022^(*)**» solamente deberá cumplimentarse si la entidad declarante tiene bases imponibles negativas por otro período impositivo iniciado también en 2022, pero inferior a 12 meses y previo al período impositivo que es objeto de declaración.

En el caso de entidades cuyo período impositivo no se corresponda con el año natural o que tengan período impositivo partido, las bases imponibles negativas de períodos anteriores pendientes de compensación deberán incluirse como procedentes del año en que el ejercicio se haya iniciado.

- En la columna «**Aplicado en esta liquidación**» se recogerá la parte (o la totalidad en su caso) del importe correspondiente de la columna «**Pendiente de aplicación a principio del período/generada en el período**», que se aplica en la liquidación del período impositivo objeto de declaración.

En esta columna no debe incluirse el importe de la base imponible negativa que, en su caso, haya podido generarse en el propio período impositivo objeto de declaración (es decir, no tendrá contenido la casilla relativa a la «**Compensación de base año 2022**»).

El total de la columna «Aplicado en esta liquidación» que se recoge en la casilla [00547], se trasladará a la casilla [00547] de la página 13 del modelo 200.

- En la columna «**Pendiente de aplicación en períodos futuros**» se consignará la diferencia positiva entre el importe de la compensación de bases imponibles negativas al inicio del período impositivo o generadas en dicho período de la columna «**Pendiente de aplicación a principio del período/generada en el período**», y el importe de la compensación de bases imponibles negativas aplicado en la liquidación del período impositivo objeto de declaración de la columna «**Aplicado en esta liquidación**».

Supuestos especiales

Supuesto de las disminuciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias relativas a los conceptos «Minería e hidrocarburos, factor de agotamiento» (casilla [00382]), «Reservas para inversiones en Canarias» (casilla [00404]) y «Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS)» (casilla [00416])

En el cálculo del importe de la casilla [00550] ($[00550] = [00501] + [00417] - [00418]$) señalado anteriormente, deberá tenerse en cuenta lo siguiente en relación con las casillas [00382] y [00404]:

- Si de la operación casilla [00501] + (casillas [00355] a [00413]) «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)» de aumento) - (casillas [00356] a [00414]) «Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)» de disminución), excluyendo de éstas las casillas [00382] y [00404] correspondientes a las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias) resulta cero o una cantidad negativa, no procederá en ningún caso la aplicación de las disminuciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a que se refieren las casillas [00382] y [00404]. Es decir, en el referido cálculo de la casilla [00550] los importes de las casillas [00382] y [00404] no se computarán para obtener la cuantía de la casilla [00418]. Y en este supuesto no se podrán compensar bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, por lo que en la casilla [00547] se deberá consignar la cifra cero («0»).
- Si, por el contrario, de tal operación se obtiene como resultado una cantidad positiva, procederá la aplicación de las disminuciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias a que se refieren las casillas [00382] y/o [00404] a efectos de la obtención del importe correspondiente a la casilla [00550], pero teniendo en cuenta que la aplicación de dichas disminuciones (de las casillas [00382] y [00404], individualmente consideradas y/o en su conjunto, no podrán dar lugar en ningún caso a una base imponible (casilla [00552]) negativa.

Supuesto de las entidades navieras en régimen de tributación en función del tonelaje

Si estas entidades han consignado en la casilla [00550] 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» de la página 13 del modelo 200:

- El importe total de bases imponibles negativas a compensar en el periodo impositivo objeto de liquidación, consignado en la casilla [00547] de la página 15 del modelo 200, deberá trasladarse a la misma casilla de la página 13 del modelo minorado en el importe consignado en la casilla [00632] de la página 21 del modelo 200.
- Dicho importe de la casilla [00547] de la página 13 deberán restarlo de la cuantía de la casilla [00550], pero teniendo en cuenta que la cantidad máxima en que pueden minorar el importe de la casilla [00550] es el importe que figure en la casilla [00578].

Y el resultado así obtenido que no podrá ser negativo, lo consignarán en la casilla [00552] relativa a la base imponible.

Base imponible después de la reserva de nivelación (casilla 01330)

Cálculo

Las entidades de reducida dimensión que apliquen el incentivo fiscal de la reserva de nivelación en los términos previstos en el 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 los ajustes recogidos en las **casillas [01033] y [01034]** de la página 14 de dicho modelo correspondientes a la aplicación de dicho incentivo fiscal, realizando el siguiente cálculo:

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

Puede consultar las particularidades del [cálculo de la base imponible después de la reserva de nivelación](#) (casilla [01330]), en el Capítulo 10 dentro del apartado dedicado a las entidades de reducida dimensión.

Reserva de nivelación

Regulación: Artículo 105 LIS

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 previsto en el primer párrafo del artículo 29.1 de la LIS, podrán aplicar el **incentivo fiscal** de la reserva de nivelación, por el que pueden minorar su base imponible positiva hasta el **10 por ciento** de su importe.

Puede consultar las particularidades de la aplicación de la [reserva de nivelación](#), así como su [cumplimentación en el modelo 200](#), en el Capítulo 10 dentro del apartado dedicado a las entidades de reducida dimensión.

Glosario de abreviaturas

1. B.I: base imponible
2. BI: Base imponible
3. BOE: Boletín Oficial del Estado
4. CE: Comunidad Europea
5. COVID-19: Enfermedad por coronavirus 2019
6. DA: Disposición Adicional
7. DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea
8. DT: Disposición Transitoria
9. EEE: Espacio Económico Europeo
10. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
11. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
12. IS: Impuesto sobre Sociedades
13. ITP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
14. LGT: Ley General Tributaria
15. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
16. RDL: Real Decreto-Ley
17. RDLeg: Real Decreto Legislativo
18. RDLeg.: Real Decreto Legislativo
19. SICAV: Sociedad de inversión de capital variable
20. SOCIMI: Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
21. TRLIRNR: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
22. TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
23. UE: Unión Europea
24. UEFA: Unión de Federaciones Europeas de Fútbol
25. UTE: Unión temporal de empresas

26. art.: artículo

Documento generado con fecha 04/Julio/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

