

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

I. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

NATURALEZA Y ÁMBITO ESPACIAL

1. El Impuesto sobre Sociedades (IS) es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.
2. El IS se aplicará en todo el territorio español (TE), que comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.
3. El IS se aplicará sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos de la CA del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, así como de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

II. HECHO IMPONIBLE

HECHO IMPONIBLE

1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.
2. En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por *obtención de renta* la imputación al contribuyente de las bases imponibles (BI), gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.
3. En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por *obtención de renta* la imputación en la BI de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

ACTIVIDAD ECONÓMICA Y ENTIDAD PATRIMONIAL

1. Se entenderá por *actividad económica* la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de comercio (Ccom), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. Se entenderá por *entidad patrimonial*, que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Ccom, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la

correspondiente organización de medios materiales y personales y que la entidad participada no sea una entidad patrimonial. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Ccom, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

ATRIBUCIÓN DE RENTAS

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT), así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Ley del IRPF para el régimen de atribución de rentas.
2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el IS.

III. CONTRIBUYENTES

CONTRIBUYENTES

1. Serán contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en TE:
 - a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
 - b) Las sociedades agrarias de transformación.
 - c) Los fondos de inversión.
 - d) Las uniones temporales de empresas.
 - e) Los fondos de capital-riesgo y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado.
 - f) Los fondos de pensiones.
 - g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
 - h) Los fondos de titulización, regulados en la Ley 5/2015, de fomento de la financiación empresarial.
 - i) Los fondos de garantía de inversiones.
 - j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
 - k) Los fondos de activos bancarios.

2. Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

3. Los contribuyentes de este impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta Ley.

RESIDENCIA Y DOMICILIO FISCAL

1. Se considerarán residentes en TE las entidades que cumplan alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en TE.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en TE. Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en TE cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

2. La administración tributaria (AT) podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o calificado como paraíso fiscal, tiene su residencia en TE cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en TE, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

3. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en TE será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Cuando no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

EXENCIONES

1. Estarán totalmente exentos del impuesto:

- a) El Estado, las CC.AA. y las entidades locales.

- b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las CC.AA. y de las entidades locales.
 - c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.
 - d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.
 - e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquel y las instituciones de las CC.AA. con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
 - f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las CC.AA. y de las entidades locales.
 - g) Las agencias estatales a que se refieren las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este impuesto y se transformen en agencias estatales.
 - h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.
2. Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.
3. Estarán parcialmente exentas del impuesto en los términos previstos en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS:
- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
 - b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - d) Los fondos de promoción de empleo.
 - e) Las mutuas colaboradoras de la Seguridad Social.
 - f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las CC.AA., así como las Autoridades Portuarias.

4. Estarán parcialmente exentos del impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

IV. BASE IMPONIBLE

IV.1. CONCEPTO Y REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

CONCEPTO Y DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

1. La BI estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de BI negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La BI se determinará por el método de estimación directa (ED), por el de estimación objetiva (EO) cuando lo prevea la Ley del IS y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con la LGT.

3. En el método de ED, la BI se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del IS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Ccom, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de EO, la BI se podrá determinar total o parcialmente aplicando los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine la Ley del IS.

IMPUTACIÓN TEMPORAL. INSCRIPCIÓN CONTABLE DE INGRESOS Y GASTOS

1. 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.

2. 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 para los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

3. 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 puntos anteriores, 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.

Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la BI del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la BI 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 BI de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la BI esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas 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.

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

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la BI por aplicación del criterio establecido en este punto, hasta que esta se realice.

5. No se integrará en la BI la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

6. La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la BI 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.

7. 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 BI de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

8. 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 BI la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo, salvo que se trate de seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la DA primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos.

9. 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 Ccom, 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 restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

10. Las rentas negativas generadas en 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 Ccom, 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:

- a) que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumplan los requisitos que se exigen sobre la participación en el capital de una entidad para que los dividendos que esta reparta estén exentos (punto 1, letra a), del apartado «exenciones para evitar la doble imposición sobre dividendos»), y
- b) que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en TE, en el período impositivo en que se produzca la transmisión se cumplan los requisitos que adicionalmente se exigen para que los dividendos que estas entidades repartan estén exentos (punto 1, letra b), del citado apartado).

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto 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.

11. 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 haber transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto, así como las provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las de los planes de pensiones y los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido con derecho a su conversión en

créditos exigibles frente a la AT, se integrarán en la BI con el límite del 70% de la BI positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BI negativas.

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.

Si en un período impositivo se hubieran efectuado 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 haber transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto, así como las provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las de los planes de pensiones y los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y el derecho a su conversión en créditos exigibles frente a la AT resultara de aplicación solo a una parte de los mismos, se integrarán en la BI, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho.

12. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la BI del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la BI 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.

CRITERIOS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DISTINTOS AL DEVENGO

1. Las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo deberán presentar una solicitud ante la AT para que el referido criterio tenga eficacia fiscal.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

- a) Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal, haciendo constar, además de su naturaleza, su importancia en el conjunto de las operaciones del contribuyente.
- b) Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Si el criterio de imputación temporal fuese de obligado cumplimiento deberá especificarse la norma contable que lo establece.
- c) Justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales y explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del contribuyente.
- d) Descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal.

3. La solicitud se presentará con, al menos, 6 meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos. El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La AT podrá recabar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.
- b) Desestimar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.

7. La resolución será motivada. El procedimiento deberá finalizar antes de 6 meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano. Transcurrido este plazo sin haberse producido una resolución expresa,

se entenderá aprobado el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos utilizado por el contribuyente.

IV.2. LIMITACIONES A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS

AMORTIZACIONES

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

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la tabla de coeficientes de amortización fiscal en el IS.
- b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la AT.
- e) El contribuyente justifique su importe.

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo del 5%.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo del 5%.

3. No obstante, podrán amortizarse libremente:

- a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades 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.
- b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D.
- c) Los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

- d) 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.
- e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 €, hasta el límite de 25.000 € 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 € por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

4. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

NORMAS COMUNES PARA LA PRÁCTICA DE LAS AMORTIZACIONES

1. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo 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 se fundamenta en el valor de mercado (VM) del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
2. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento, y los del inmovilizado intangible, desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.
3. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.
4. Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil

de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Los elementos patrimoniales que han sido objeto de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

Cuando las operaciones de renovación, ampliación o mejora determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora.

5. Las reglas del punto anterior también se aplicarán en el supuesto de revalorizaciones contables realizadas en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable.

6. En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el contribuyente prefriere aplicar a los mismos su propio método de amortización.

AMORTIZACIÓN POR TABLA DE COEFICIENTES DE AMORTIZACIÓN FISCAL EN EL IS

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del IS, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla (*coeficiente máximo*).
- b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla (*coeficiente mínimo*).
- c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

2. Cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente mínimo, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación del coeficiente máximo corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación del coeficiente mínimo.

3. Salvo que se trate de elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada, cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

- a) El coeficiente mínimo.
- b) Más el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente máximo y el coeficiente mínimo por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

4. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente máximo.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, este se podrá tomar como base para la aplicación del coeficiente máximo.
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinarlo pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción, se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Ccom, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en la letra b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente máximo.

A los efectos de este punto no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años.