

ABREVIATURAS

AAPP:	Administraciones Públicas
AEAT:	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AIB:	adquisición intracomunitaria de bienes
AT:	administración tributaria
BI:	base imponible
BIA:	base imponible del ahorro
BIG:	base imponible general
BL:	base liquidable
BLA:	base liquidable del ahorro
BLG:	base liquidable general
BOE:	Boletín Oficial del Estado
CA:	Comunidad Autónoma
CC.AA.:	Comunidades Autónomas
Ccom:	Código de comercio
CI:	cuota íntegra
CIA:	cuota íntegra autonómica
CIE:	cuota íntegra estatal
CL:	cuota líquida
DA:	Disposición adicional
EB:	entrega de bienes
ED:	estimación directa
EM:	estado miembro
EO:	estimación objetiva
EP:	establecimiento permanente
ET:	Estatuto de los Trabajadores
I+D:	investigación y desarrollo
IAE:	Impuesto sobre Actividades Económicas
IGIC:	Impuesto General Indirecto Canario
INCN:	Importe neto de la cifra de negocios
IP:	Impuesto sobre el Patrimonio

IPREM:	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS:	Impuesto sobre Sociedades
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT:	Ley General Tributaria
MH:	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
MPF:	Mínimo personal y familiar
MPS:	mutualidad de previsión social
NIF:	número de identificación fiscal
PALP:	Planes de Ahorro a Largo Plazo
PF:	persona física
PG:	período de generación
PIAS:	Planes individuales de ahorro sistemático
PJ:	persona jurídica
PS:	prestación de servicios
RI:	rendimiento íntegro
RN:	rendimiento neto
SP:	sujeto pasivo
SS:	seguridad social
TAI:	territorio de aplicación del impuesto
TE:	territorio español
VA:	valor de adquisición
VM:	valor de mercado
VT:	valor de transmisión

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 exentos 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 prefiere 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.

5. La tabla de coeficientes de amortización lineal del IS es la siguiente:

<i>Tipo de elemento</i>	<i>Coefficiente lineal máximo</i>	<i>Período de años máximo</i>
<i>Obra civil</i>		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
<i>Centrales</i>		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
<i>Edificios</i>		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
<i>Instalaciones</i>		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto de instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
<i>Elementos de transporte</i>		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
<i>Mobiliario y enseres</i>		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
<i>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</i>		
Equipos electrónicos	20%	10

Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

AMORTIZACIÓN SEGÚN PORCENTAJE CONSTANTE

1. Cuando se utilice el método de amortización según porcentaje constante, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante, que se determinará ponderando cualquiera de los coeficientes que resulten de la aplicación de la tabla de coeficientes de amortización lineal por los siguientes coeficientes:

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

2. El período de amortización será el correspondiente al coeficiente de amortización lineal elegido. En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11%. El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

3. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante.

4. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante, aplicando el porcentaje constante a que se refiere el punto 1.

AMORTIZACIÓN POR NÚMEROS DÍGITOS

1. Cuando se utilice el método de amortización según números dígitos la depreciación se entenderá efectiva si la cuota de amortización se obtiene por aplicación del siguiente método:

- a) Se obtendrá la suma de dígitos mediante la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el

elemento patrimonial. A estos efectos, se asignará el valor numérico mayor de la serie de años en que haya de amortizarse el elemento patrimonial al año en que deba comenzar la amortización, y para los años siguientes, valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad.

La asignación de valores numéricos también podrá efectuarse de manera inversa a la prevista en el párrafo anterior.

El período de amortización podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente máximo según la tabla de coeficientes de amortización lineal, ambos inclusive.

- b) Se dividirá el precio de adquisición o coste de producción entre la suma de dígitos, determinándose así la cuota por dígito.
 - c) Se multiplicará la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al período impositivo.
2. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos.
 3. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 1.

PLANES DE AMORTIZACIÓN

1. Los contribuyentes podrán proponer a la AT un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias.
2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:
 - a) Descripción de los elementos patrimoniales objeto del plan especial de amortización, indicando la actividad a la que se hallen adscritos y su ubicación.
 - b) Método de amortización que se propone, indicando la distribución temporal de las amortizaciones que se derivan del mismo.
 - c) Justificación del método de amortización propuesto.
 - d) Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales.

- e) Fecha de inicio de la amortización de los elementos patrimoniales. En el caso de elementos patrimoniales en construcción, se indicará la fecha prevista en que deba comenzar la amortización.
3. La solicitud se presentará dentro del período de construcción o de amortización de los elementos patrimoniales. El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.
 4. La AT podrá recabar del contribuyente 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 aprobar el plan de amortización formulado por el contribuyente; aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado; o desestimar el plan de amortización formulado por el contribuyente. La resolución será motivada. El procedimiento deberá finalizar antes de 3 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.
 7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan de amortización formulado por el contribuyente.
 8. El plan de amortización aprobado surtirá efecto en los períodos impositivos que finalicen tras la presentación del mismo, salvo que expresamente se establezca una fecha distinta.
 9. Los planes de amortización aprobados podrán ser modificados a solicitud del contribuyente, observándose las normas previstas en los puntos anteriores. Dicha solicitud deberá presentarse en el período impositivo en el cual deba surtir efecto dicha modificación.
 10. Los planes de amortización aprobados podrán aplicarse a aquellos otros elementos patrimoniales de idénticas características cuya amortización vaya a comenzar antes del transcurso de 3 años, contados desde la

fecha de notificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado. Dicha aplicación deberá ser objeto de comunicación a la AT con anterioridad a la finalización del período impositivo en que deba surtir efecto.

DETERIOROS

1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 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.

2. No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- 1) 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.
- 2) 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.
- 3) Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

3. No serán deducibles:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias:
 - 1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, no 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
- 2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en TE, en dicho período impositivo 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).
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el apartado relativo a los efectos de la valoración contable diferente a la fiscal. En el supuesto previsto en la letra b) anterior, aquellas serán deducibles siempre que las circunstancias señaladas se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

COBERTURA DEL RIESGO DE CRÉDITO EN ENTIDADES FINANCIERAS

1. Lo previsto en este apartado se aplicará:

- a) A las entidades de crédito obligadas a formular sus cuentas anuales individuales de acuerdo con las normas establecidas por el Banco de España, así como a las sucursales de entidades de crédito residentes en el extranjero que operen en España.
- b) A las sociedades para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, así como a las entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades de la entidad de crédito en el sentido del artículo 42 del Ccom, en relación con los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas.
- c) A los fondos de titulización hipotecaria y a los fondos de titulización de activos en relación con la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado.

2. Serán deducibles las dotaciones correspondientes a las coberturas específicas del riesgo de crédito que resulten de la aplicación de las metodologías propias y metodologías internas para la estimación de coberturas previstas en el anejo IX de la Circular 4/2004 del Banco de España, con independencia de que se estimen individualizada o colectivamente. No obstante, el total agregado de las dotaciones resultantes de metodologías

internas para las estimaciones colectivas, únicamente será deducible hasta el importe total agregado que resulte de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa para tales estimaciones colectivas. En el caso de entidades que no hayan desarrollado metodologías internas, serán deducibles, como máximo, las dotaciones por coberturas específicas de riesgo de crédito que resulten de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa señalados en el párrafo anterior. Tratándose de la cobertura del denominado riesgo-país, serán deducibles las dotaciones que no excedan del importe de las coberturas mínimas previstas en el anejo IX.

3. En ningún caso serán deducibles las dotaciones correspondientes a la cobertura del riesgo de los siguientes créditos:

- a) Los identificados como operaciones sin riesgo apreciable de acuerdo con el anejo IX.
- b) Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- c) La parte de los créditos garantizada con garantías reales eficaces, determinadas de acuerdo con el anejo IX, y una vez aplicados los descuentos sobre el valor de referencia allí establecidos.
- d) La parte de los créditos garantizada por garantes identificados como sin riesgo apreciable o con contratos de seguro de crédito o caución.
- e) Los adeudados por personas o entidades vinculadas de acuerdo con la Ley del IS, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez.
- f) Los adeudados por partidos políticos, sindicatos de trabajadores, asociaciones empresariales, colegios profesionales y cámaras oficiales, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez o concurren otras circunstancias debidamente justificadas que evidencien unas reducidas posibilidades de cobro.
- g) Tratándose de la cobertura del denominado riesgo-país, no serán deducibles las dotaciones para cubrir las exposiciones fuera de balance.

4. Serán deducibles las dotaciones correspondientes a las coberturas genéricas que correspondan a riesgo normal y riesgo normal en vigilancia

especial a que se refiere el anejo IX, con el límite del resultado de aplicar el 1% sobre la variación positiva global en el periodo impositivo del importe de los riesgos que, de acuerdo con los criterios establecidos en el referido anejo IX, deba ser objeto de cobertura genérica, excluidos los correspondientes a los créditos enumerados en el punto 2 de este apartado y a los valores negociados en mercados secundarios organizados.

5. A los efectos de lo previsto en este apartado serán deducibles las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas de las entidades de crédito a los que sea de aplicación el apartado V del anejo IX, que permanezcan en el balance de la entidad de crédito, siempre que no superen los importes que resulten de lo establecido en dicho apartado V.

En el supuesto de que los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas de las entidades de crédito se aporten, transmitan, o mantengan en una sociedad para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012, o en una entidad que forme parte del mismo grupo de sociedades de la entidad de crédito en el sentido del artículo 42 del Ccom, serán deducibles, siempre que se respeten los criterios de la Circular 4/2004 del Banco de España, y por el importe máximo que resultaría de aplicar el citado apartado V, las dotaciones por correcciones derivadas de la pérdida de valor de los activos, tanto si consisten en dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios efectuadas en esas sociedades o entidades como, en su caso, en dotaciones efectuadas en la entidad de crédito por deterioro del valor de sus participaciones en las mismas o por otros deterioros derivados de la pérdida de valor de los activos inmobiliarios.

No obstante, las señaladas dotaciones deducibles en la entidad de crédito tendrán como límite el importe máximo a que se refiere el párrafo anterior minorado en las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios que hubieran resultado fiscalmente deducibles en las citadas sociedades y entidades. En este caso, en el supuesto de que sea de aplicación el régimen especial de consolidación regulado en la Ley de este Impuesto, el importe que resulte fiscalmente deducible no será objeto de eliminación.

En el supuesto de que conforme a la normativa vigente la entidad de crédito no pudiera aplicar el régimen especial de consolidación fiscal con las citadas sociedades o entidades, las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios en estas últimas tendrán como límite el importe máximo a que se refiere el párrafo segundo de este punto, minorado en las dotaciones por deterioro de participaciones o por otros deterioros

derivados de la pérdida de valor de los activos mobiliarios que hubieran resultado fiscalmente deducibles en la entidad de crédito, de acuerdo con lo establecido en dicho párrafo.

PROVISIONES Y OTROS GASTOS

1. 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. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

2. No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.c) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. Serán deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- 2) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- 3) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles 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, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriores y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4. No serán deducibles los siguientes 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.
5. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la AT.
6. Los gastos que, de conformidad con los puntos anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la BI del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.
7. 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.
8. 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. Las correcciones por deterioro de primas o cuotas pendientes de cobro serán incompatibles, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.
9. 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%. No se integrarán en la BI las subvenciones otorgadas por las AAPP 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 punto también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que han de integrar necesariamente su objeto social.

10. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, así como las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas, 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 a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo anterior, mediante la fijación del porcentaje referido en este respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido desde su constitución.

PLANES DE GASTO CORRESPONDIENTES A ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

1. Los contribuyentes podrán someter a la AT un plan de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

- a) Descripción de las obligaciones del contribuyente o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente.
- b) Descripción técnica y justificación de la necesidad de la actuación a realizar.
- c) Importe estimado de los gastos correspondientes a la actuación medioambiental y justificación del mismo.
- d) Criterio de imputación temporal del importe estimado de los gastos correspondientes a la actuación medioambiental y justificación del mismo.
- e) Fecha de inicio de la actuación medioambiental.

3. La solicitud se presentará dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental. El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La AT podrá recabar del contribuyente 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 aprobar el plan de gastos formulado por el contribuyente; aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan alternativo de gastos; o desestimar el plan de gastos formulado por el contribuyente. La resolución será motivada. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 3 meses.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el punto anterior sin haberse notificado una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan de gastos formulado por el contribuyente.

8. Los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales aprobados podrán modificarse a solicitud del contribuyente, observándose las normas previstas en los apartados anteriores. Dicha solicitud habrá de presentarse dentro de los 3 últimos meses del período impositivo en el cual deba surtir efecto la modificación.

GASTOS NO DEDUCIBLES

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios. Se considerará retribución de fondos propios:
 1. La correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.
 2. 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 Ccom, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- b) Los derivados de la contabilización del IS. No serán ingresos los procedentes de dicha contabilización.

- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán como tales 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% del INCN 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.

- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

- h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del 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, 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.
- i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos

representativos, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

- 1.º 1 millón de euros.
- 2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (ET), 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 las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Ccom, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- j) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.
- k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:
 - 1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, 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»), o
 - 2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en TE, en dicho período impositivo no 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).

- l) 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 a que se refiere la letra anterior, 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.
- m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el SP es el prestamista.

LÍMITE A LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio. A estos efectos:

- 1.º Serán 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 a que se refieren las letras g), h) y j) del apartado «gastos no deducibles».
- 2.º 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 Ccom 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%, o bien el valor de adquisición (VA) de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado «gastos no deducibles».
- 3.º En todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, este

importe será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

- 4.º Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este punto.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el punto 1 anterior, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el punto 1 anterior, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este apartado.

4. 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% 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 para las reestructuraciones empresariales. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el punto 1 anterior.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de aplicar este punto serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este punto y en el punto 1 anterior.

El límite previsto en este punto no se aplicará 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% 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% del precio de adquisición.