

# GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

# PASO A PASO

Todas las claves para saber qué gastos son deducibles

2.ª EDICIÓN 2022

Incluye casos prácticos  
fiscales y contables





# **GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Todas las claves para saber qué gastos son deducibles

**2.ª EDICIÓN 2022**

**Obra realizada por el Departamento  
de Documentación de Iberley**

**COLEX 2022**

Copyright © 2022

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos ([www.cedro.org](http://www.cedro.org)) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web [www.colex.es](http://www.colex.es) un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.  
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)  
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)  
[info@colex.es](mailto:info@colex.es)  
[www.colex.es](http://www.colex.es)

I.S.B.N.: 978-84-1359-556-6  
Depósito legal: C 1017-2022

# SUMARIO

<b>1. INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b> . . . . .	11
<b>2. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE</b> . . . . .	17
2.1. Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades . . . . .	21
2.2. Contabilidad de los gastos deducibles . . . . .	26
<b>3. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS</b> . . . . .	29
3.1. Correcciones de valor . . . . .	31
3.1.1. Amortizaciones . . . . .	31
3.1.2. Tablas de amortización . . . . .	48
3.1.3. Deterioros de valor . . . . .	51
3.1.4. Provisiones y otros gastos . . . . .	62
3.2. Gastos no deducibles . . . . .	73
3.3. Asimetrías híbridas . . . . .	89
3.4. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros . . . . .	99
<b>4. REGLAS DE VALORACIÓN</b> . . . . .	109
4.1. Regla general de valoración y reglas especiales . . . . .	109
4.2. Valoración de las operaciones vinculadas . . . . .	118
4.3. Valoración por cambio de residencia, operaciones realizadas con paraísos fiscales y retenciones . . . . .	133
<b>5. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS GASTOS</b> . . . . .	143
5.1. Regla general de imputación temporal . . . . .	143
5.2. Imputación a petición del contribuyente . . . . .	146
5.3. Operaciones a plazo o con pago aplazado . . . . .	152
5.4. Reversión de gastos no deducibles . . . . .	154
5.5. Correcciones de valor: reversión de los deterioros en el IS . . . . .	155
5.6. Provisiones no aplicadas en el IS . . . . .	156
5.7. Imputación temporal de los seguros UNIT LINKED . . . . .	157
5.8. Rentas negativas por enajenación de elementos patrimoniales o deudas con entidades vinculadas . . . . .	158
5.9. Deterioro por insolvencias de deudores no deducibles en el IS . . . . .	162
5.10. Ingresos derivados de quitas y esperas . . . . .	163
5.11. Imputación temporal de las diferencias entre valoración contable y fiscal . . . . .	164

## ANEXO I. CASOS PRÁCTICOS

Caso práctico   Gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (limitación, gasto financiero neto y gastos financieros no deducidos) . . . . .	169
Caso práctico   Clientes de dudoso cobro y posterior desaparición del riesgo de insolvencia . . . . .	171
Caso práctico   Ventas a clientes que con posterioridad se declaran en concurso de acreedores. . . . .	173
Caso práctico   Deterioro de inmovilizado material: implicaciones fiscales en el IS . . . . .	175
Caso práctico   Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo y posterior recuperación de valor . . . . .	177
Caso práctico   Deterioro de inmovilizado material. Venta a empresa del grupo . . . . .	183
Caso práctico   Valoración de existencias de mercaderías por PMP y regularización de existencias . . . . .	185
Caso práctico   Subvención no reintegrable por compra de inmovilizado (incluye amortización del mismo) . . . . .	189
Caso práctico   Diferencias en amortización fiscal y contable de bien usado. . . . .	191
Caso práctico   Amortización acelerada del inmovilizado material. Contabilidad de la diferencia temporaria imponible . . . . .	195
Caso práctico   Amortización del inmovilizado material. Reparación y cambio de método de amortización . . . . .	197
Caso práctico   Amortización contabilizada por debajo del mínimo un año y por encima del máximo otro. Incidencia fiscal . . . . .	203
Caso práctico   Libertad de amortización. Implicaciones contables y fiscales . . . . .	207
Caso práctico   Amortización del fondo de comercio . . . . .	213
Caso práctico   Consolidación: cálculo del fondo de comercio y del asiento de eliminación de inversión - patrimonio neto . . . . .	217
Caso práctico   Contabilización de reparaciones y de ampliación / mejoras del inmovilizado . . . . .	219
Caso práctico   Cambio de provisión en la estimación de la provisión por desmantelamiento. . . . .	223
Caso práctico   Provisión por otras responsabilidades, litigios (cuenta 142) . . . . .	225
Caso práctico   Gran reparación de inmovilizado material . . . . .	227
Caso práctico   Arrendamiento financiero ( <i>leasing</i> ). Contabilización . . . . .	231
Caso práctico   Fin de <i>leasing</i> . No se ejerce la opción de compra. . . . .	235
Caso práctico   Transporte de mercancías. Gastos deducibles en Impuesto sobre Sociedades . . . . .	237
Caso práctico   Compra de materias primas y posterior devolución de parte de las mismas . . . . .	241
Caso práctico   Cuenta 640 Gastos de personal. Contabilización de la nómina. . . . .	243

## SUMARIO

Caso práctico   Gastos de investigación encargada a terceros sin éxito llevada a pérdidas . . . . .	247
Caso práctico   Gastos de investigación, encargada a un tercero con éxito. . . . .	249
Caso práctico   Gastos de investigación, realizada por el personal de la empresa, con éxito . . . . .	253
Caso práctico   Gastos anticipados y su periodificación . . . . .	257
Caso práctico   Instrumentos financieros. Préstamos participativos. . . . .	259
Caso práctico   Incorporación de gastos financieros al valor de un inmovilizado material. . . . .	261
Caso práctico   Asientos contables pago de deudas e intereses financieros . . . . .	263
Caso práctico   Activos financieros a valor razonable con cambios en PyG. Bonos no cotizados . . . . .	265
Caso práctico   Contabilización comisiones préstamos bancarios . . . . .	267
Caso práctico   Cuenta 662. Intereses de deudas y periodificación del gasto en base al devengo. . . . .	269
Caso práctico   Contabilización de actas de inspección, intereses y sanciones . . . . .	271
Caso práctico   Devolución de exceso de pagos a cuenta por Impuesto sobre Sociedades . . . . .	273
Caso práctico   Cálculo del Impuesto de Sociedades: impuesto corriente. . . . .	275
Caso práctico   Cambio de residencia al extranjero de sociedad española: rentas presuntas ( <i>tax exit</i> ) . . . . .	277
Caso práctico   Diferencias temporarias generadas por diferentes métodos de amortización fiscal y contable . . . . .	281
Caso práctico   Fiscalidad de las retribuciones de los socios y/o administradores en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, por la prestación de sus servicios . . . . .	285
Caso práctico   Implicaciones fiscales de la falta de justificación de dietas por parte de los trabajadores . . . . .	287
Caso práctico   Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los gastos de un juicio . . . . .	291
Caso práctico   Concepto y fiscalidad de la comunidad de bienes . . . . .	293
Caso práctico   Concepto y tributación de la sociedad civil en el Impuesto sobre Sociedades . . . . .	297
Caso práctico   Documentación específica de operaciones vinculadas. . . . .	301
Caso práctico   ¿Cómo contabilizar multas de tráfico y gastos sin factura? . . . . .	303
Caso práctico   ¿Cómo se contabilizan los intereses de aplazamiento de Hacienda? . . . . .	305
Caso práctico   Compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores en el Impuesto sobre Sociedades. . . . .	307
Caso práctico   Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y asientos contables a realizar . . . . .	311
Caso práctico   Diferencias temporarias en el Impuesto sobre Sociedades. Nacimiento en origen . . . . .	313

## SUMARIO

Caso práctico   Último día de plazo para la presentación del IS en período voluntario . . . . .	315
Caso práctico   Compensación de bases imponibles negativas: empresa que reanuda la actividad . . . . .	317
Caso práctico   Registro contable de pasivos por impuesto diferido por subvenciones . . . . .	321
Caso práctico   Reparto de dividendos entre sociedades. Retenciones. . . . .	325
Caso práctico   Obligaciones y plazos de conservación de documentación tributaria y contable en la empresa . . . . .	327
Caso práctico   Deducción por doble imposición interna en el reparto de dividendos y tributación de una reducción de capital . . . . .	333
Caso práctico   IVA y Sociedades en la venta de una unidad productiva. . . . .	339
Caso práctico   Complementaria para aplicar deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades . . . . .	343
Caso práctico   Justificación suficiente para admitir la deducibilidad de un gasto a efectos del Impuesto sobre Sociedades . . . . .	345
Caso práctico   Tratamiento fiscal de los préstamos sin intereses entre personas y entidades vinculadas . . . . .	347
Caso práctico   Imputación temporal en el IS de la devolución de intereses por nulidad de cláusula suelo . . . . .	351

## **ANEXO II. GRUPO 6: COMPRAS Y GASTOS**

Subgrupo 60: Compras . . . . .	362
Subgrupo 61: Variación de existencias . . . . .	365
Subgrupo 62: Servicios exteriores . . . . .	367
Subgrupo 63: Tributos . . . . .	376
Subgrupo 64: Gastos de personal . . . . .	383
Subgrupo 65: Otros gastos de gestión . . . . .	390
Subgrupo 66: Gastos financieros . . . . .	393
Subgrupo 67: Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales . . . . .	403
Subgrupo 68: Dotaciones para amortizaciones . . . . .	407
Subgrupo 69: Pérdidas por deterioro y otras dotaciones . . . . .	411

# 1. **INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

## **Características del Impuesto sobre Sociedades**

Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que ambos gravan la obtención de renta. En particular, **el Impuesto sobre Sociedades grava la obtención de beneficios por parte de las personas jurídicas en el desarrollo de su actividad económica.**

La regulación del Impuesto sobre Sociedades se contiene en la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)**, la cual mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación.

No obstante, la LIS actual proporciona una revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha dejado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se estructura en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 16 disposiciones adicionales, 42 transitorias, una derogatoria y 12 finales.

En el caso de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea igual o superior a 45 millones de euros, les resultarán de aplicación los requisitos de información y documentación específica establecidas en los artículos 15 y 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS).

Las **características principales** de este impuesto son las siguientes:

- **Tributo de carácter directo y naturaleza personal.** Tal y como recoge el artículo 1 de la LIS:

«El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley».

- **Tributo que grava la renta total del sujeto pasivo.** Constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen, al amparo de lo establecido en el artículo 4 de la LIS.
- **Tributo que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, así como la de cualquier entidad jurídica calificada como sujeto pasivo por la ley del impuesto.**
- **Tributo de devengo periódico, al establecerse cortes temporales, períodos impositivos, para autoliquidar las obligaciones con la Hacienda Pública.**

## **Aspectos más relevantes en el Impuesto sobre Sociedades**

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica se encuentra recogida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Sociedades, que es el encargado de gravar la obtención de renta por parte de las personas jurídicas residentes en territorio español. A estos efectos, tal y como recogen los artículos 7 y 8 de la LIS, serán contribuyentes por este impuesto las **personas jurídicas** que:

- **Se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.**
- **Tengan su domicilio social en territorio español.**
- **Tengan la sede de dirección efectiva en territorio español, cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.**

Debemos tener en cuenta que las particularidades históricas de España han determinado que para una serie de territorios no sea de aplicación la normativa estatal del impuesto por regir en ellos lo establecido en el Concierto y Convenio económicos de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente. De esta manera, **en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco se aplica el Impuesto sobre Sociedades conforme a la legislación foral aprobada por cada uno de ellos.**

No son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades determinados entes sin personalidad jurídica, aquellas personas recogidas en el artículo 35.4 de la LGT, ni las sociedades civiles sin personalidad jurídica y aquellas que la tengan, pero no tengan objeto mercantil. Las rentas obtenidas por las entidades en el régimen de atribución de rentas se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, aunque la obtención de rentas se realice materialmente por la propia entidad, que además es contribuyente por el IAE y por el IVA.

El período impositivo del Impuesto sobre Sociedades coincide con el ejercicio económico de cada entidad, no pudiendo exceder de 12 meses. La fecha de cierre del ejercicio económico o social se determina en los estatutos de las sociedades. En su defecto, termina el 31 de diciembre de cada año, devengándose el impuesto en el último día del período impositivo que corresponda.

Aunque no haya finalizado el ejercicio económico, el periodo impositivo se entiende concluido en los siguientes casos:

- Cuando la entidad se extinga.
- Cuando cambie la residencia de la entidad, en territorio español, al extranjero.
- Cuando se transforme la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante.
- Cuando se produzca una transformación de la forma jurídica de la entidad o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades o la aplicación de un régimen tributario distinto de la entidad resultante.

### || ¿Cómo se calcula el Impuesto sobre Sociedades?

En líneas generales, el Impuesto sobre Sociedades se calcula en base al resultado contable de la sociedad durante un ejercicio. Según el Plan General Contable, el resultado de la empresa es la diferencia entre ventas e ingresos y compras y gastos devengados en el ejercicio.

Así, pueden existir divergencias entre el resultado contable y la normativa fiscal que determinan que se generen una serie de diferencias que pueden tener el carácter de temporales, como sería el caso de la amortización fiscal acelerada de un bien, o permanentes, como sería la imposición de una sanción a la empresa que se determina como gasto no deducible a efectos fiscales, pero que sí se recoge en la contabilidad. De este modo, el resultado contable se corrige aplicando los principios y criterios de calificación, valoración e imputación temporal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, llamados **ajustes extracontables**. Los ajustes son consecuencia de las discrepancias existentes entre la norma contable y la fiscal, de este modo permiten conciliar el resultado contable con lo establecido en las normas que regulan la obtención de la base imponible.

Los gastos contables son, en general, deducibles fiscalmente. No obstante, la norma fiscal señala algunos gastos no deducibles, como son, entre otros, las retribuciones a los fondos propios, tributos, multas y sanciones penales y administrativas, pérdidas del juego, donativos y liberalidades, o actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Hay que tener en cuenta que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de correlación con los ingresos, debiendo acreditarse que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad y que son necesarios para la obtención de los ingresos. De manera que cuando no exista esa vinculación a la actividad, o bien esa necesidad, no podrían considerarse deducibles.

La deducibilidad de los gastos, igualmente, estará condicionada a que queden **convenientemente justificados mediante original de factura o documento equivalente, imputados temporalmente al ejercicio que correspondan** y estén **contabilizados o registrados** en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas sujetos al Impuesto sobre Sociedades; sin perjuicio de poder acreditar la realidad y cuantía de los gastos por cualquier otro medio válido en derecho.

La **base imponible** del impuesto es el importe de la renta del período impositivo minorada por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La **cuota íntegra** del impuesto se halla al aplicar el tipo de gravamen a la base imponible. El resultado únicamente puede ser positivo o cero.

Sobre la cuota íntegra se podrán aplicar las deducciones y bonificaciones que estén vigentes.

### || **Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades**

Con carácter general, están obligadas a retener las entidades, las personas físicas que ejerzan actividades económicas y los no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, que satisfagan rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades tienen la **obligación de efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de los meses de abril, octubre y diciembre.**

Hay **dos modalidades** para determinar la base de los pagos fraccionados:

#### | **Modalidad aplicable con carácter general**

El pago fraccionado se calcula aplicando el 18 por ciento sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales primeros de los meses de abril, octubre o diciembre, minorada por las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho el contribuyente y por las retenciones e ingresos a cuenta.

Si el resultado es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.

#### | **Modalidad opcional**

Esta modalidad es obligatoria para aquellos contribuyentes que presenten un volumen de operaciones superior a seis millones de euros. El pago fraccionado, por esta modalidad, se calcula sobre la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural deduciendo las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados, así como los pagos fraccionados efectuados.

Los pagos fraccionados se presentarán:

- **Modelo 202:** pago fraccionado. Régimen General. Obligatorio presentarlo para grandes empresas, aunque no deban efectuar ingreso (con alguna excepción). No hay obligación de presentarlo en declaraciones sin ingreso o cuota cero.
- **Modelo 222:** pago fraccionado. Régimen de tributación de los grupos de sociedades. Obligatoria su presentación, aunque no deba efectuarse ingreso alguno.

## || **Declaración anual del Impuesto sobre Sociedades**

La declaración del Impuesto sobre Sociedades debe presentarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Así, en general, para sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo es el de los **25 primeros días naturales del mes de julio**.

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo coincida con el año natural y presenten por internet la declaración del Impuesto sobre Sociedades, pueden domiciliar el pago (del 1 al 20 de julio).

- **Modelo 200:** de uso general para contribuyentes sometidos al Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea la actividad y el tamaño de la empresa.
- **Modelo 220:** correspondiente al régimen de tributación de los grupos de sociedades. Obligatorio para las sociedades dominantes de los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen en régimen de consolidación fiscal. El grupo presentará el modelo 220 y, además, todas las empresas que lo integran presentarán la correspondiente declaración individual en el modelo 200.

# GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

## PASO A PASO

Para una empresa conocer de forma exhaustiva qué gastos pueden deducirse en la declaración del Impuesto sobre Sociedades es sin duda una de las tareas más arduas, constituyendo, además, una de las claves esenciales en el buen funcionamiento empresarial. La correcta deducción de los gastos permitirá, no solamente llevar a cabo una reducción de la presión fiscal que soporta la empresa, sino también una adecuada planificación fiscal y contable.

Determinar las diferencias existentes entre la consideración de un gasto contable y un gasto fiscal es el punto de partida sobre el que debe comenzar cualquier análisis de los gastos deducibles de una empresa. Es por ello por lo que en esta segunda edición de la guía se lleva a cabo un estudio pormenorizado, no solo de la deducibilidad fiscal de los gastos en los que incurre una empresa, sino de su correcta inscripción contable, con enumeración –para cada una de las partidas más relevantes– de una relación de los gastos más significativos.

Para dotar a esta segunda edición de un contenido práctico se incluyen esquemas, resolución de preguntas frecuentes, análisis jurisprudencial y más de 60 casos prácticos fiscales y contables, que ayudarán a comprender con mayor profundidad el funcionamiento de la deducibilidad de los gastos en el impuesto.

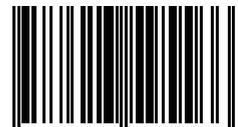


[www.colex.es](http://www.colex.es)



PVP 25,00 €

ISBN: 978-84-1359-556-6



9 788413 595566