

GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA PYMES

PASO A PASO

**Aproximación a los requisitos generales para la deducibilidad
de gastos en el IS y análisis de los supuestos más controvertidos**

Coordinador de la obra
ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

3.ª EDICIÓN 2025





Disfrute gratuitamente **DURANTE UN AÑO** de los eBook y audiolibros de las obras de Editorial Colex*

- Acceda a la página web de la editorial **www.colex.es**
- Identifíquese con su usuario y contraseña. En caso de no disponer de una cuenta regístrese.
- Acceda en el menú de usuario a la pestaña «Mis códigos» e introduzca el que aparece a continuación:

RASCAR PARA VISUALIZAR EL CÓDIGO

- Una vez se valide el código, aparecerá una ventana de confirmación y su eBook y/o audiolibro estará disponible **durante 1 año desde su activación** en la pestaña «Mis libros» en el menú de usuario.

* Los audiolibros están disponibles en las ediciones más recientes de nuestras obras. Se excluyen expresamente las colecciones «Códigos comentados», «Biblioteca digital» y los productos de www.vademecumlegal.es.

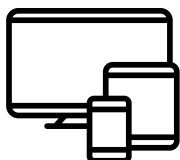
No se admitirá la devolución si el código promocional ha sido manipulado y/o utilizado.



¡Gracias por confiar en Colex!

La obra que acaba de adquirir incluye de forma gratuita la versión electrónica. Acceda a nuestra página web para aprovechar todas las funcionalidades de las que dispone en nuestro lector.

Funcionalidades eBook



**Acceso desde
cualquier dispositivo**



**Idéntica visualización
a la edición de papel**



Navegación intuitiva



Tamaño del texto adaptable

Síguenos en:



GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA PYMES

Aproximación a los requisitos generales para
la deducibilidad de gastos en el IS y análisis
de los supuestos más controvertidos

GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA PYMES

Aproximación a los requisitos generales para
la deducibilidad de gastos en el IS y análisis
de los supuestos más controvertidos

3.ª EDICIÓN 2025

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

Coordinador

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

COLEX 2025

Copyright © 2025

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) 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 un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.

© Editorial Colex, S.L.

Calle Costa Rica, número 5, 3º B (local comercial)

A Coruña, C.P. 15004

info@colex.es

www.colex.es

I.S.B.N.: 979-13-7011-146-5

Depósito legal: C 777-2025

SUMARIO

1. CRITERIOS GENERALES CON RESPECTO AL GASTO CONTABLE COMO GASTO FISCAL.	9
1.1. Criterio general de imputación temporal	10
1.2. Criterio general de inscripción contable	15
1.3. Criterio general de correlación de ingresos y gastos.	17
1.4. Gasto contable-gasto fiscal	19
2. CRITERIOS GENERALES CON RESPECTO A LA JUSTIFICACIÓN DEL GASTO.	21
2.1. Acreditación formal del gasto.	21
2.2. Acreditación sustantiva del gasto.	23
3. GASTOS CONFLICTIVOS	29
3.1. La retribución del socio por funciones distintas de las propias del cargo de administrador	32
3.2. La retribución del socio por funciones de dirección (administrador)	40
3.3. La utilización privativa por parte del socio de bienes propiedad de la sociedad (vivienda, vehículos, y otros)	50
3.4. Gastos de desplazamientos del socio para la realización de la actividad (comidas, gastos de viaje, locomoción, etc.)	55
3.5. Retribución de familiares	57
3.6. Gastos vinculados a vehículos de turismo utilizados para la actividad	59
3.7. La deducibilidad del gasto de la cotización de autónomos	64
3.8. La utilización para la actividad de inmuebles propiedad del socio o familiares	69
3.9. Criterios especiales de amortización en caso de PYMES	75
3.9.1. Libertad de amortización sin creación de empleo	77
3.9.2. Libertad de amortización con creación de empleo	83
3.9.3. Régimen fiscal arrendamiento financiero	85
3.9.4. Deudores de dudoso cobro.	89
3.9.5. Reserva de nivelación	90
3.10. Atenciones con clientes y proveedores	93

SUMARIO

3.11. Gastos derivados de usos y costumbres	97
3.12. Gastos de promoción.	100
3.13. Sanciones, recargos e intereses de demora	102
3.14. Flujos de tesorería sociedad-socio por motivos distintos a su retri- bución al trabajo y al cobro del alquiler por cesión de uso de inmue- bles (dividendos encubiertos)	107
3.15. Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del IVA no compen- sado.	112

1.

CRITERIOS GENERALES CON RESPECTO AL GASTO CONTABLE COMO GASTO FISCAL

Los requisitos generales para la deducibilidad de los gastos en el IS

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituida por el importe de la renta obtenida por el contribuyente en el período impositivo, que, en su caso, se minorará por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Tal y como apunta el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), se calculará, en el método de estimación directa, «corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Así las cosas, el gasto fiscalmente deducible se obtendrá corrigiendo el resultado contable, calculado según las normas contables, a través de la aplicación de las normas tributarias; que, en algunas ocasiones, podrán excluir la deducibilidad de un determinado gasto (por ejemplo, las multas o sanciones) o bien limitarla (como sucedería en el caso de los gastos financieros).

Sea como fuere, si bien la contabilización es uno de los **requisitos necesarios para la deducibilidad de los gastos en el IS**, no es el único. En concreto, habrán de concurrir los siguientes:

- La correcta imputación temporal del gasto.
- Su adecuada contabilización.
- Su correlación con los ingresos.
- Su justificación documental.
- La inexistencia de algún precepto de la LIS que califique el gasto como no deducible.

RESOLUCIÓN RELEVANTE

Sentencia de la Audiencia Nacional, recurso n.º 771/2019, de 28 de septiembre de 2022, ECLI:ES:AN:2022:4785

Asunto: el contribuyente es quien tiene la carga de probar que concurren los requisitos para la deducibilidad de un gasto.

«(...) tratándose de un gasto deducible, es el contribuyente el que tiene la carga de acreditar la efectiva concurrencia de todos y cada uno de los requisitos a que se supedita esa deducibilidad y que dicha tarea no puede ser suplida apelando a la actividad que habría podido desplegar la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación. Así se deduce del contenido del art. 105 de la LGT y de la jurisprudencia que lo ha interpretado (por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2020, ROJ: STS 351/2020, FJ 2)».

1.1. Criterio general de imputación temporal

El primer requisito para la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades es el de su correcta imputación temporal. A tal fin, el artículo 11.1 de la LIS, establece que, **como regla general, los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en el que se produzca su devengo**, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro y respetando la debida correlación entre unos y otros.

Por lo tanto, el criterio general de imputación de ingresos y gastos a efectos fiscales viene dado por el principio de devengo, lo que **coincidiría con el criterio contable** derivado del artículo 38.d) del Código de Comercio. No en vano, dicho precepto señala que los gastos e ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran se imputarán al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. A su vez, el apartado 2 de la norma 3.ª del marco conceptual de la contabilidad del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), recoge también este mismo criterio, indicando que «los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro». Principio que se recoge también, y en idénticos términos, en el precepto correlativo del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (en adelante, PGC PYMES).

A TENER EN CUENTA. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del de devengo, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación

financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria. El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en los artículos 1 y 2 del RIS.

Con todo, lo cierto es que el artículo 11 de la LIS recoge asimismo determinadas **reglas especiales** para la imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades, de entre las cuales cabría destacar las siguientes:

- **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, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con las reglas antes señaladas. 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.

En este sentido, cabe destacar la **sentencia del Tribunal Supremo n.º 518/2024, de 22 de marzo, ECLI:ES:TS:2024:1625**, que se ha pronunciado sobre los requisitos que se derivan del artículo 11 de la LIS para admitir la deducibilidad de un gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de su devengo. En particular, se ha planteado si la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación constituye un límite a la deducibilidad del gasto o si el único límite establecido por el legislador para la deducción del gasto en tales casos es que no se origine una menor tributación. A juicio de la Sala, el artículo 11 de la LIS no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto (conforme a la regla general del devengo) no se encuentre prescrito. Así las cosas, el Tribunal Supremo fija como criterio interpretativo que «a los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, **procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable**, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior **no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito**».

- **Supuesto de cambio de criterios contables.** Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reser-

vas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

- **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 entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año). Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. 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. Por otra parte, no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este punto, hasta que esta se realice.
- **Reversión de gastos no fiscalmente deducibles.** No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.
- **Reversión de un deterioro o corrección de valor fiscalmente deducible.** La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.
- **Eliminación de provisiones por no haberse aplicado a su finalidad.** Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.
- **Entidad beneficiaria o con derecho de rescate de seguros de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión.** Integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo. Sin embargo, esta regla no se aplicará a los seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo. El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos.

- **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 grupo, conforme a los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.** Se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos 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. Ahora bien, 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.
- **Rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, conforme a los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.** Se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:
 - Que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla el requisito establecido en el artículo 21.1.a) de la LIS.
 - Y que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en el que se produzca la transmisión se cumpla el requisito establecido en el artículo 21.1.b) de la LIS.

El criterio señalado en este apartado resultará 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; sin embargo, no se aplicará en el caso 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.

- **Dotaciones por deterioro de créditos u otros activos por posibles insolvencias de los deudores.** Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación del artículo 13.1.a) de la LIS, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la LIS, correspon-

dientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la LIS, con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas. Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite; integrándose a estos efectos, 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 aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de la LIS, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la LIS, 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 establecido en el artículo 130 de la LIS resultara de aplicación solo a una parte de los mismos, se integrarán en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho.

- **Ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la normativa concursal.** Se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. Sin embargo, en el caso de que el importe del ingreso anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

RESOLUCIONES RELEVANTES

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 518/2024, de 22 de marzo, ECLI:ES:TS:2024:1625

Asunto: el principio de devengo como criterio de imputación temporal de los gastos e ingresos.

«El acuerdo de liquidación se fundamentó en las siguientes consideraciones: "[...] Respecto al gasto que pretende registrar la entidad en el ejercicio 2016 correspondiente a gastos del ejercicio 2009, en la medida en que la corrección del mencionado error contable determina el registro contable de un gasto en un período impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LIS: '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', la imputación contable de dicho gasto, conforme al artículo 11.3 de la LIS, se integrará en la base imponible del ejercicio 2016, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal (...)

5.- A estos efectos, de la normativa transcrita resulta que, como regla general, el gasto debe imputarse al período impositivo en que se produzca su devengo con arreglo a la normativa contable y con independencia de la fecha de su pago o de su cobro (art 11.1 LIS).

No obstante, esta regla cede en los casos en los que la imputación contable del gasto se haya producido en un período impositivo posterior a aquel en el que procedería su imputación temporal conforme a la regla general, siempre que no implique una menor tributación (art 11.3.1 LIS)».

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 200/2024, de 6 de febrero, ECLI:ES:TS:2024:486

Asunto: imputación temporal en IS de la devolución de un tributo por contrario al derecho de la UE.

«La devolución de un tributo efectuada por la Administración tributaria como consecuencia de ser contrario al Derecho de la Unión Europea debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión».

CUESTIÓN

Una entidad contribuyente por el IS formaliza cada año un contrato de publicidad para incluir un anuncio en una determinada publicación. Recibe la factura en el año anterior a aquel en el que se publica el anuncio. ¿Cómo tendrá que imputar temporalmente ese gasto?

El criterio de imputación temporal a efectos fiscales es el principio de devengo, tal y como señala el artículo 11.1 de la LIS, en virtud del cual los ingresos y gastos derivados de las transacciones económicas se imputan al período impositivo en el que se produzcan, esto es, atendiendo a la corriente real de los bienes y servicios que los ingresos y gastos representan. Por lo tanto, el gasto indicado deberá imputarse temporalmente en el período impositivo en el que se recibe el correspondiente servicio (aquel en el que se publica el anuncio correspondiente). En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante (V1696-19), de 9 de julio de 2019.

1.2. Criterio general de inscripción contable

Todo gasto fiscal antes tuvo que ser adecuadamente contabilizado, es decir, tuvo que recogerse de manera fiel en la contabilidad del contribuyente. No en vano, el artículo 11.3.1.º de la LIS señala lo siguiente:

«3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. (...).».

De ahí la relevancia que la contabilidad tiene a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, tal y como consagra explícitamente el artículo 120.1 de la LIS, a cuyo tenor:

«1. Los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, los contribuyentes a que se refiere el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas».

Y es que, en general, puede decirse que el desarrollo de una actividad económica en territorio español supone, asimismo, la obligación de llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad y que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, en los términos que se regulan en los artículos 25 y siguientes del Código de Comercio. Una normativa que, a su vez, encuentra su desarrollo en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (PGC PYMES).

Sin embargo, conviene no olvidar que el hecho de que un cierto gasto haya sido adecuadamente contabilizado por la sociedad no determina, per se, que pueda ser objeto de deducción en el IS. Dicho de otro modo: **la inscripción contable de un gasto es un requisito necesario para su deducibilidad, pero no suficiente.**

RESOLUCIÓN RELEVANTE

Sentencia de la Audiencia Nacional, recurso n.º 322/2019, de 4 de febrero de 2022, ECLI:ES:AN:2022:808

Asunto: la inscripción contable como requisito general necesario para la deducibilidad de los gastos en el IS.

«(...) para que un gasto sea fiscalmente deducible no basta con su devengo, sino que además es preciso que se contabilice —principio de inscripción contable—. El art 11.3 del TRLIS es muy claro al indicar que “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”.

En el caso que enjuiciamos es claro que ni se contabilizaron ni se declararon los gastos en el ejercicio 2007, por lo que fiscalmente no eran deducibles —STS de 19 de enero de 2012 (Rec. 1820/2019)— en dicho ejercicio. Por lo demás, tampoco discuten las partes que estamos ante un error contable, tal y como exige la STS de 26 de junio de 2013 (Rec. 451/2011), para la aplicación del art 11.3 TRLIS».

1.3. Criterio general de correlación de ingresos y gastos

Un gasto contable, para ser considerado tal, debe **ser realizado para la obtención de ingresos** o, lo que es lo mismo, debe estar correlacionado con los ingresos. Se trata de un principio contable básico que se traslada, también y con carácter general, al ámbito de los gastos deducibles. No en vano, según apuntó el Tribunal Supremo en su sentencia n.º 458/2021, de 30 de marzo, ECLI:ES:TS:2021:1233:

«(...) si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, **los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales** que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible».

A mayor abundamiento, cabe señalar que **la relación entre gastos e ingresos podría ser directa o indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro**. En tal sentido, la sentencia del Tribunal Supremo n.º 950/2022, de 6 de julio, ECLI:ES:TS:2022:3077, establece lo siguiente:

«En el binomio de gastos-ingresos, a partir de nuestra sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, ECLI, hemos acogido, “‘como criterio más amplio’, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos...”, advirtiéndolo, además, que “[...] si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro....”».

Sea como fuere, lo cierto es que la correlación entre ingresos y gastos, como requisito para la deducibilidad fiscal de estos últimos, es una cuestión que genera una amplia litigiosidad entre contribuyente y Administración tributaria. Su existencia, en principio, es una cuestión de hecho que tendrá que analizarse caso por caso.

RESOLUCIÓN RELEVANTE

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1605/2022, de 1 de diciembre, ECLI:ES:TS:2022:4476

Asunto: la correlación entre gastos e ingresos no debe concebirse como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino que puede valorarse en relación con el conjunto de la gestión económica de la sociedad.

«(...) lo relevante es analizar el principio de correlación entre gastos y los ingresos de la sociedad en términos generales (...). Y en este ámbito más general, no cabe concebir esta correlación como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino con el conjunto de la gestión económica de la sociedad. Como hemos precisado en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., “[...] si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro [...] y con cita a su vez de nuestra STS de 8 de febrero de 2021 (rec. cas. 3071/2019), sobre deducibilidad de los intereses de demora [...] no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles [...]”. Por ello, y desde esta perspectiva más amplia, hemos afirmado en la STS de 30 de marzo de 2021, cit. que esta correlación de los gastos con el ejercicio de la actividad empresarial es una noción que “[...] no existe inconveniente en acoger, como criterio más amplio, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos. Cabe añadir que los ciclos económicos de las empresas no tienen por qué coincidir con el período impositivo del gravamen que nos ocupa, de suerte que no son extrañas operaciones empresariales cuyo resultado económico exceden del período de imputación en el impuesto sobre sociedades, sin que por ello se le pueda negar su condición, en su caso, de gasto deducible en el período de imputación que corresponda cuando existe la correlación con la actividad económica empresarial. [...]” (FD 2)».

CUESTIÓN

Dos cónyuges son socios por mitades y administradores de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada al sector textil. Ambos tienen fijada una retribución en los estatutos por sus funciones como administradores y, paralelamente, también cobran una nómina por los servicios que efectivamente prestan en el seno de la entidad. En agosto de 2024 viajaron a las Islas Canarias y la sociedad corrió con todos los gastos. Ahora tienen intención de deducirse esos importes (vuelo, alojamiento, etc.) en la declaración del IS de la sociedad, alegando que el viaje se efectuó en el marco de la actividad de la empresa. ¿Proceden adecuadamente si lo hacen?

Para que los gastos del viaje sean deducibles, será necesario que se acredite que efectivamente estaba relacionado con la actividad de la empresa (por ejemplo, por tratarse de la asistencia a un congreso del sector o estar de otro modo relacionado con su actividad). Sin embargo, además de la correlación con los ingresos, para la deducibilidad del gasto también será necesario el cumplimiento de los requisitos legales en términos de inscripción contable, adecuada imputación temporal y justificación documental; y que el mismo no se califique como no deducible por algún precepto de la LIS.



LA EDITORIAL JURÍDICA DE REFERENCIA PARA
LOS PROFESIONALES DEL DERECHO DESDE 1981



Paso a paso

Códigos
comentados

Vademecum



Formularios



Flashes
formativos



Colecciones
científicas

DESCUBRA NUESTRAS OBRAS EN:

www.colex.es

Editorial Colex SL Tel.: 910 600 164 info@colex.es

GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA PYMES **PASO A PASO**

No todos los gastos en los que incurre una empresa son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Para serlo, tendrán que estar relacionados con la actividad y que cumplir una serie de requisitos; básicamente, su adecuada contabilización, imputación temporal y justificación documental. Además, tampoco puede existir ningún precepto que excluya su deducibilidad.

La distinción entre gastos deducibles y gastos no deducibles resulta básica de cara a la declaración del impuesto y a su mejor optimización. Sin embargo, el deslinde entre unos y otros no siempre es sencillo. En algunas ocasiones la distinción no plantea mayor complejidad (por ejemplo, cuando la propia ley excluye la deducibilidad de manera expresa), pero en otros casos sí puede suscitar dudas o ser fuente de conflictos con la Agencia Tributaria. Por ese motivo, esta guía trata de ofrecer las claves básicas a tener en cuenta para la deducción de gastos en el IS, a través del análisis de los requisitos básicos para la deducibilidad y de los supuestos más conflictivos o controvertidos con los que se pueden encontrar las PYMES. Así, y por ejemplo, se aborda la posible deducción de las retribuciones a socios y administradores (con especial estudio de los últimos pronunciamientos judiciales al respecto) o la de las cuotas de autónomos pagadas por la entidad, las amortizaciones, los intereses de demora, los dividendos encubiertos, etc.

Todo ello, como viene siendo habitual en las guías Paso a Paso, desde una aproximación práctica y sencilla a la materia, con referencia constante a sentencias y resoluciones administrativas de interés; y con resolución de cuestiones o dudas frecuentes.



ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

Nacido en Barcelona el 2 de abril de 1957. Es Diplomado en Ciencias Empresariales, Licenciado en Administración y Dirección de Empresas y Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Miembro de la Real Academia Europea de Doctores. Expresidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Profesor de la UPF y Director Académico del Máster de Fiscalidad de la UPF Barcelona School of Management. Autor de diversos libros y publicaciones, entre otros, *"IVA, subvenciones y regla de prorrata"* y *"Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios"*. Colaborador en diversos medios de comunicación y blogs.



PVP 18,00 €

ISBN: 979-13-7011-146-5



9 791370 111465