

Gastos deducibles (I. Sociedades)

Estado: **VIGENTE**

Orden: Fiscal

Fecha última revisión: 25/05/2022

Todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que no tenga la consideración de no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre](#), y que cumpla las condiciones legalmente establecidas.

¿Qué gastos son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades?

El concepto de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades es, en apariencia, sencillo: todo gasto realizado por una entidad es susceptible de ser considerado como tal.

En cualquier caso, la contraprestación pagada en concepto de gasto y el gasto que se realiza han de cumplir una serie de **requisitos** para su consideración como deducibles:

- La contabilización del gasto y su correlación con los ingresos.
- La justificación del gasto.
- La imputación temporal del gasto.

Pasamos a analizarlos.

Contabilización del gasto y su correlación con los ingresos

En primer lugar, todo gasto fiscal hubo de ser antes gasto contable, es decir, haber sido recogido de manera directa y fiel en la contabilidad del contribuyente. A estos efectos, define el artículo 11 de la [LIS](#) el **principio de correlación de ingresos y gastos** como sigue:

«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.

(...)

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 este modo, como principio contable general puede afirmarse que un gasto contable, para ser considerado tal, debe realizarse para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos. Este es el **elemento clave** que determina, con carácter general, la consideración de un gasto como deducible y, por extensión, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente solo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, siempre y cuando su inscripción contable se haya realizado conforme a lo normativa contable recogida en el **Plan General de Contabilidad**, aprobado por **Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre**.

Esta es una cuestión ampliamente debatida y que ha generado numerosa litigiosidad entre contribuyente y administración por la consideración, por parte de unos y otros, como gastos relacionados y no relacionados con la actividad. Es por ello que se trata de una cuestión de hecho que requiere de un análisis caso por caso ya que lo que para una determinada sociedad puede y debe ser considerado como gasto deducible, para otra puede determinarse como completamente ajeno a la actividad y, por tanto, no deducible. A modo de ejemplo, la compra de productos cosméticos será un gasto deducible en una sociedad cuyo objeto social es la prestación de servicios de peluquería, pero en ningún momento podrán determinarse como relacionados con la obtención de ingresos para una sociedad dedicada a la inversión en activos financieros.

CUESTIONES

1. El contable de una empresa tiene por costumbre no contabilizar las facturas que le remite el *parking* público en el que sus empleados aparcen y con el que tienen un contrato para que a ellos les resulte gratuito. ¿Es deducible el gasto en el impuesto?

En tanto el gasto no encuentra su reflejo en la contabilidad de la empresa, no podrá ser considerado como deducible.

2. Si el contable hubiese realizado la inscripción contable correspondiente, ¿sí lo sería?

La inscripción contable es el requisito necesario, pero no suficiente, para plantear la deducibilidad de un gasto. Es decir, sin inscripción contable no existe gasto deducible, pero sí existe gasto no deducible a pesar de su inscripción contable. Por tanto, como norma

general, el gasto será deducible siempre que no exista precepto en la normativa del impuesto que determine lo contrario.

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0625-21), de 17 de marzo de 2021

Asunto: si las retribuciones de los socios son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

«(...) todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones a los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, respectivamente, así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, previamente señalados».

Justificación del gasto

De nada serviría que se expusiese de manera tan vehemente, tanto por la normativa como por la jurisprudencia, la obligatoriedad de la inscripción contable del gasto y no se solicitase con igual ahínco su justificación ya que de esta emana la posibilidad de llevar a cabo su inscripción contable.

En este sentido, establece el **artículo 29 de la LGT** que:

«1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias».

Así, respecto a las normas sobre **medios y valoración de la prueba**, el artículo 106.4 de la **LGT** dispone que:

«4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

Por tanto, la justificación del gasto se realizará de manera prioritaria mediante la aportación de la factura original expedida por el proveedor. No siendo este medio de justificación un mecanismo de prueba privilegiado, la Administración puede cuestionar su integridad y veracidad.

RESOLUCIÓN RELEVANTE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, n.º 200/2016, de 27 de abril. ECLI:ES:TSJGAL:2016:2418

Sentencia firme por haber sido inadmitido el recurso de casación en el Tribunal Supremo, por la [sentencia n.º 1436/2017, de 26 de septiembre, ECLI:ES:TS:2017:3454](#), siendo de aplicación los criterios fijados en ella.

Asunto: admisibilidad de factura e inscripción contable como determinantes de la realidad de la ocurrencia del gasto.

«(...) es una doctrina reiterada que en materia de gastos y en virtud de la carga de la prueba del artículo 114.1 de la [Ley General Tributaria](#), corresponde a quienes buscan la deducción probar no solo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión entre el gasto realizado y la generación de ingresos.

En cuanto al requisito de justificación del gasto, y con citación, que aquí se reproduce, en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 14 de diciembre de 1989 - RJ 1989 / 9699-, se señala que 'la realidad debe ir acompañada de una prueba con la acreditación de estos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilidad, ya que la mera nota contable no dice nada por sí misma (...) su realidad deberá acreditarse y probarse mediante algo más que un mero asiento contable, pues así lo exige el artículo 114 de la [Ley General Tributaria](#), que atribuye la prueba de los hechos que constituyen

derecho a quien lo alega y, en el presente caso, a quien se proponga beneficio como gasto deducible por ser necesario para obtener ingresos '.

En el presente caso y respecto (...) coincidimos con la Inspección en que una simple factura y la apreciación de la empresa auditora de que se realizó una compensación por razones de carácter contable-comercial son insuficientes para entender la existencia de la deuda; a ello sumamos, como indicó la Inspección, que en la cuenta de débito no había asiento de apertura y en la cuenta del proveedor no había saldo suficiente para traspasarlo, sin que al respecto el recurrente alegue nada».

CUESTIONES

1. Al contable de la empresa anteriormente mencionada no le gusta llevar a cabo el archivo de las facturas que le envían los proveedores y suele desecharlas. ¿Resultarían deducibles los gastos asociados a las facturas que desecha?

Sí, la factura, si bien se considera como mecanismo prioritario de justificación de las operaciones, no es ni un medio privilegiado de justificación ni el único al alcance de los contribuyentes. Así, cualquier medio de prueba válido en derecho servirá como justificación de la realidad de la operación, así como de su valoración.

2. Una empresa presenta en julio de 2021 autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades. En marzo de 2022 se le requiere por parte del órgano de inspección competente para que presente la contabilidad y las facturas relativas a la misma y asociadas a dicho período, en el seno de un procedimiento de inspección. Al recabar la información requerida, se dan cuenta de que las facturas del mes de abril del año 2020 no aparecen. Deciden, ya que finaliza el plazo que les había dado la Administración, presentar la contabilidad y facturas que obran en su poder, por ello, la Administración determina que no son admisibles los gastos asociados a abril de 2020 por falta de suficiente justificación. ¿Es correcto el actuar de la Administración?

Sí, ante la ausencia de justificación válida no es posible admitir como deducible un gasto que, a pesar de tener una inscripción contable, carece de pruebas que demuestren la realidad del mismo.

3. Si con posterioridad a la determinación como no deducible de los gastos, se encuentran las facturas por parte de la empresa inspeccionada, ¿qué pueden hacer?

Establece el artículo 34 de la [LGT](#), dentro de los derechos y garantías de los obligados tributarios, en su letra r), que los obligados tienen el derecho a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

Imputación temporal del gasto

Por último y como tercer requisito, se establece que los ingresos y gastos han de imputarse de manera correcta al período impositivo en el que se devenguen. De esta manera determina el **artículo 11 de la LIS** cómo ha de realizarse dicha imputación temporal:

- Como norma general, los ingresos y gastos **se imputarán en el período impositivo** en que se produzca **su devengo**.
- 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 en que se haya producido su devengo. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente 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 previstas en los apartados anteriores.
- 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 reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. 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.
- 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. A estos efectos, 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 de imputación temporal de las operaciones a plazo hasta que esta se realice.
- 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 hubieran sido nuevamente adquiridos.
- 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.

- Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el **derecho de rescate de contratos de seguro de vida** en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.
- Las **rentas negativas** generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda 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.
- El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia del texto refundido de la Ley Concursal se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad **gastos financieros derivados de la misma deuda** y hasta el límite del citado ingreso.

Por último, debemos destacar lo establecido en el apartado 5 del artículo 11 de la **LIS** que dispone lo siguiente:

«5. No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles».

Es decir, los deterioros sufridos por los activos, materiales o inmateriales, afectos a la actividad empresarial que, con posterioridad a la anotación contable de una pérdida por aplicación de las reglas de valoración contable, por ejemplo derivado de una actualización a su valor razonable, posteriormente reviertan, es decir, vuelvan a aumentar su valor por el que se hubo dotado una pérdida, un gasto, serán únicamente deducibles cuando dicha pérdida también lo hubiese sido y no se hubiese realizado un ajuste extracontable para suprimir el efecto fiscal de la misma.

CUESTIÓN

Nuestro contable, al no llevar un registro físico de las facturas recibidas, se encuentra con asiduidad con que facturas de años anteriores no han sido contabilizadas, ¿puede imputarlas a los períodos impositivos en que descubra que dichas facturas no fueron contabilizadas?

Sí, estableciéndose como único requisito que se proceda a su correcta imputación contable y que de ella no derive una tributación menor de la que hubiese correspondido a su no imputación.