



WEBINAR

Impuesto Sociedades

GASTOS NO DEDUCIBLES

© Informática Tron S.L.
C/ Marques de Estella, 15
29670 San Pedro Alcántara
Málaga
Tfn. 952 782877 - 692396415
E-Mail: info@informaticatron.es
Web: <http://www.informaticatron.es/>
Edita e Imprime : Informática Tron S.L.
Autor: Juan Canca Herrera
Todos los derechos reservados.



Queda rigurosamente prohibido, sin la autorización expresa de Informática Tron S.L. la reproducción total o parcial de este libro por medio de cualquier procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

INDICE

GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES FISCALMENTE	3
RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS: DIVIDENDOS Y OTRAS FORMAS DE RETRIBUCIÓN A LOS SOCIOS POR SU PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL SOCIAL.	3
EL GASTO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	4
LAS MULTAS Y SANCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS,	5
LAS PÉRDIDAS EN EL JUEGO.	5
LOS DONATIVOS Y LIBERALIDADES, SIN QUE SE CONSIDEREN COMO TALES A LOS SIGUIENTES:	6
LOS GASTOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO	7
LOS GASTOS POR SERVICIOS PRESTADOS EN PARAÍOS FISCALES	7
GASTOS FINANCIEROS POR DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO	8
GASTOS POR EXTINCIÓN LABORAL DE ADMINISTRADORES Y MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN.....	8
OTRAS PÉRDIDAS O GASTOS QUE PUEDEN GENERAR DUDAS	8
ARTÍCULO 15. GASTOS NO DEDUCIBLES.....	9

GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES FISCALMENTE

Los requisitos que, con carácter general, debe reunir un gasto para que sea deducible se concretan en los siguientes:

- a. Contabilización.
- b. Justificación.
- c. Imputación al ejercicio.

La **contabilización** exige que los gastos aparezcan reflejados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, para que tengan la consideración de deducibles. No obstante, existen una serie de excepciones que permiten deducir un gasto aunque no se haya contabilizado. Entre ellos cabe destacar los supuestos de libertad de amortización y de amortización acelerada en el ámbito de empresas de reducida dimensión y de los contratos de arrendamiento financiero. Art. 11.3 LISⁱ

La **justificación** del gasto es un requisito imprescindible para poder deducir el mismo. Ahora bien, el problema es determinar qué tipo de prueba se entiende suficiente. El criterio administrativo se inclina básicamente por la prueba tasada, de forma que no serán deducibles los gastos y minusvalías que carezcan del soporte documental legalmente exigible: factura completa, recibos, nóminas, escritura pública, etcétera. Sin embargo, otro sector preconiza la libertad de prueba, que permite utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. Art. 106.4 LGTⁱⁱ

La **imputación** al ejercicio exige que el gasto contabilizado se pueda imputar al periodo impositivo por ser éste el ejercicio en el que se ha devengado el mismo. Con carácter general, son aplicables los criterios de imputación contable, principalmente el del devengo, que significa que la imputación de los ingresos y los gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. No obstante, el TRLIS establece ciertas reglas especiales que permiten la deducción conforme a otros criterios (criterio de caja o pago, diferimiento de gastos y anticipación de ingresos). Art. 11.1 LISⁱⁱⁱ Consulta Vinculante DGT V0625-21^{iv}

Por otra parte, aun cumpliéndose estas tres premisas, todavía existen determinadas partidas que no tendrán, en ningún caso, la consideración de deducibles en el IS. Estas partidas son:

RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS: DIVIDENDOS Y OTRAS FORMAS DE RETRIBUCIÓN A LOS SOCIOS POR SU PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL SOCIAL.

Serán deducibles las retribuciones según Art. 217 LSC, y que vengan reflejadas en los estatutos de la Sociedad

Deducibles en el IS siempre que:

- Cargo retribuido conforme a los estatutos sociales.
- Que los estatutos permitan conocer la remuneración con la suficiente certeza.

Retribuciones por funciones distintas de administrador

Serán deducibles con carácter general siempre que sea por un trabajo o una prestación real y efectivamente realizadas por el socio. Atento a posible operación vinculada y el valor del mercado. Art. 18 LIS

CUOTA RETA AUTÓNOMOS

Si serán deducibles siempre que constituya una retribución de una efectiva prestación de servicios y que esté correlacionado con la actividad

No serán deducibles cuando se abone por su condición de partícipe en el capital

No son gastos deducibles, los dividendos y las primas de asistencias a Juntas de accionistas, ni la distribución de reservas a los socios.

Casilla 01002 - Diferencia permanente positiva

Gastos no deducibles por considerarse retribución de fondos propios (art. 15 a) LIS)..... 

Ejemplos

- La Junta General de Accionistas decide repartir un dividendo a cuenta por importe de 50.000 € a los socios. Los dividendos, sean a cuenta o no, no tienen la consideración de gasto ni contable ni fiscal.
- La empresa posee un piso para el uso y disfrute de uno de sus socios que no presta ningún servicio. Este piso le supone una serie de gastos como son los intereses del préstamo hipotecario, comunidad, luz, agua, teléfono y amortización del mismo. Todos estos gastos, atendiendo al artículo 15.1ª LIS no son deducibles.
- Las primas de seguros médicos exclusivamente a socios que no tienen relación laboral . No son fiscalmente deducibles, en cambio la del administrador si lo es.
- El pago del premio de permanencia a los socios que tengan relación laboral con la empresa cuando se desvinculan de la misma. Son deducibles.
- Los intereses por préstamos participativos suscritos desde el 20 de junio de 2014 (disp.Trans.17ª) satisfechos a entidades del mismo grupo mercantil. No son deducibles.
- Dos administradores perciben retribuciones de la sociedad que viene reflejada en los estatutos de la misma, pero también se reparten un incentivo por objetivos cumplidos, este incentivo solo aparece como retribución en los estatutos pero solo de un administrador, sin embargo se abona a los dos. Solo es deducible el incentivo que aparece en los estatutos.

EL GASTO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

En el mismo sentido, tampoco tendrá consideración de ingreso fiscal su posible registro como ingreso contable.

Ejemplo

Tron tuvo en el año anterior una Base Imponible negativa por importe de 24.000,00 € lo que generó un crédito a compensar en ejercicios futuros por 7.200,00 € (suponiendo un tipo al 30%)

El asiento contable que originó tal operación fue el siguiente:

7.200,00	(4745)	Crédito por pérdidas a Compensar del ejercicio	a	Impuesto diferido	(6301)	7.200,00
----------	--------	---	---	-------------------	--------	----------

En el año actual, se ha producido una revisión del tipo impositivo, estableciéndolo en el 25%, lo que genera en nuestro caso el siguiente ajuste:

24.000 x 25% = 6.000. El crédito disminuye de 7.200 a 6.000 = 1.200,00

1.200,00	(633)	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	a	Crédito por pérdidas a Compensar del ejercicio	(4745)	1.200,00
----------	-------	---	---	--	--------	----------

En los dos años, ni el ingreso reflejado en la cuenta (6301) ni el gasto en la (633) tienen consideración fiscal.

Correcciones por Impuesto sobre Sociedades

LAS MULTAS Y SANCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS,

También el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS

Ejemplo

La sociedad TRON paga una tasa al patronato de la diputación por valor de 250,00 € más 50 € por recargo de apremio.

250,00	(631)	Otros tributos				
50,00	(678)	Gastos Extraordinarios	a	Banco	(572)	300,00

El recargo de apremio no es gasto deducible del impuesto de sociedades, por lo que habrá que realizar un ajuste positivo en la base imponible de 50 €.

Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS

Ejemplo

La sociedad TRON ha realizado de forma incorrecta las retenciones a los trabajadores en las nóminas, reteniendo menor importe que el establecido. Por lo cual tenemos una sanción de 3.000,00 € y hemos abonado intereses por el tiempo transcurrido de 600,00 €

600,00	(662)	Intereses de deuda				
3.000,00	(678)	Gastos Extraordinarios	a	Banco	(572)	3.600,00

Los intereses son deducibles en el impuesto de sociedades.

Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS

LAS PÉRDIDAS EN EL JUEGO.

No se computarán como gasto fiscalmente deducible, por el contrario, las ganancias si serán ingresos.

Pérdidas del juego (art. 15 d) LIS)..... 00343 

Ejemplo

Comparamos décimos de lotería de navidad por importe de 2.000,00 €. Repartimos entre los clientes y trabajadores 1.000,00 y no resulta premiado. ¿Qué tratamiento fiscal tendrá el gasto?

- Los entregados a clientes y trabajadores, tendrán la consideración de deducibles (es una excepción a las liberalidades)
- Los que nos hemos quedado sin entregar, se consideran pérdidas en el juego y no son deducibles.

Pérdidas del juego (art. 15 d) LIS)..... 00343 

LOS DONATIVOS Y LIBERALIDADES, SIN QUE SE CONSIDEREN COMO TALES A LOS SIGUIENTES:

Se consideran donativos y liberalidades aquellos gastos que proceden de la voluntad unilateral del sujeto pasivo a favor de un tercero y no existe una correlación con un ingreso.

No se entenderán comprendidos dentro de los donativos o liberalidades aquellos que se deriven de las 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. Los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)..... 00339 

Ejemplo

La sociedad TRON abona de forma voluntaria a un trabajador una indemnización por despido que en realidad no corresponde. Estamos ante una liberalidad, un gasto que no será fiscalmente deducible. No se incluyen dentro de esta partida y por tanto serán deducibles:

- **Los de relaciones públicas con clientes y proveedores.** Siempre que la causa de los mismos esté, directa o indirectamente relacionada con la actividad empresarial. Además, es necesaria su justificación (factura o documento y personas beneficiarias).

Ejemplos: obsequios, comidas, hospedaje y manutención de clientes y proveedores, gastos correspondientes a almanaques entregados a los clientes, etc.

- **Los que, con arreglo a los usos y costumbres, se efectúen respecto del personal de la empresa.** No son deducibles los gastos por atenciones al personal que sean inusuales o extraordinarios.

Ejemplo de gastos deducibles: gastos por la compra de décimos de lotería que se entrega a los trabajadores todos los años, equipo de deportes, comidas y cestas de Navidad, juguetes para hijos de los empleados en Reyes, regalos por permanencia en la empresa

- **Los realizados para promocionar, directa o indirectamente, las ventas de bienes y prestaciones de servicios.** Normalmente son los gastos de publicidad.

Ejemplo: Gastos necesarios para preparar una convención que damos a nuestro cliente.

Los gastos por atenciones a clientes o proveedores seguirán siendo deducibles, pero con un límite que es el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo

- **Los que se hallen correlacionados con los ingresos.** Salvo alguna excepción que determine la ley, es deducible todo gasto necesario para la obtención de ingresos

Ejemplo

La sociedad TRON tiene la costumbre de regalar en Navidad un lote de embutidos ibéricos a sus mejores clientes y una cesta de Navidad a sus trabajadores. Así mismo se hace cargo de la cena de navidad en un restaurante al que solicita factura de la misma. El total de la factura asciende a 3.800 €

3.800,00	(627)	Publicidad				
798,00	(472)	Gastos Extraordinarios	a	Banco	(572)	4.598,00

Este gasto es fiscalmente deducible.

LOS GASTOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Pago de horas extraordinarias realizadas cuyo número exceda del permitido legalmente.

Pago de gastos por servicios ilegales

Facturas pagadas aparentemente correctas, pero sin justificación del trabajo realizado

El pago de sueldos y salarios en especie por encima del 30 % del importe de la contraprestación total del salario bruto.

Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f) LIS)

01816

LOS GASTOS POR SERVICIOS PRESTADOS EN PARAÍDOS FISCALES

Prestados o pagados a través de personas o entidades allí residentes, salvo que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado corresponde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Operaciones realizadas con paraísos fiscales (art. 15 g) LIS)

00341

00342

Ejemplo

Si realizamos una importación de mercancías con un país considerado paraíso fiscal y tenemos la justificación de la entrada de las mercancías en la Unión Europea por aduana, ese gasto es deducible.

Sin embargo si nos realizan un servicio de asesoramiento en un territorio considerado paraíso fiscal, al no poder ser probada más que con nuestra factura, no tiene la consideración de deducible.

No se aplicarán, en estos casos, las normas de transparencia fiscal internacional.

GASTOS FINANCIEROS POR DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO

No serán deducibles los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, siempre que estas deudas contraídas sean para:

- La adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades.
- La realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

Se podrán considerar deducibles estos gastos si el sujeto pasivo acredita que existen motivos económicos válidos para la realización de las operaciones citadas

Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS)

00508

**Ejemplo**

Préstamo entre sociedades vinculadas, los gastos financieros no serán deducibles salvo que existan motivos validos

GASTOS POR EXTINCIÓN LABORAL DE ADMINISTRADORES Y MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

No serán deducibles los gastos por extinción laboral de administradores y miembros del consejo de administración, aun cuando se satisfagan en varios periodos impositivos, que excedan, por cada perceptor del mayor de los siguientes importes:

- Un millón de €
- El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores

Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil (art. 15 i) LIS)

01817

**OTRAS PÉRDIDAS O GASTOS QUE PUEDEN GENERAR DUDAS**

- Los terrenos y construcciones que la empresa no utiliza en la actividad, si no que posee con el fin de obtener rentas por arrendamiento (sin ser esta nuestra actividad) o bien plusvalías en caso de su posible venta futura, generan una serie de gastos (amortizaciones, mantenimiento...) que SI tiene la consideración de fiscalmente deducibles.
- Robo de efectivo en caja por un ladrón. Tendrán la consideración de deducible si se ha acreditado la veracidad del robo con la correspondiente denuncia y se justifica la cantidad que existía en caja en el momento del robo mediante facturas, documentación y apuntes contables.
- Robo efectuado por un socio. No tendrá la consideración de gasto fiscal la pérdida por la cantidad sustraída ya que, en principio, se considera un crédito pendiente de cobro aun en el caso de dotar la corrección valorativa. Sólo lo será, si finalmente se declara judicialmente su insolvencia.
- Pérdidas por incendio en almacén. Se reflejará contablemente la pérdida en la variación de existencias y tendrá carácter fiscalmente deducible. Si estuvieran aseguradas, será fiscalmente deducible la pérdida e imputable el ingreso por el cobro de la aseguradora.
- Los gastos generados por inmuebles que hemos recibido gratuitamente, como la amortización o mantenimiento, no serán deducibles al entenderse que se trata de una liberalidad.
- Desde el año 2013 los gastos por indemnizaciones que excedan, para cada perceptor de 1.000.000 de €.

ARTÍCULO 15.LIS. GASTOS NO DEDUCIBLES.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios 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 Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de 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 comprendidos en esta letra e) 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 por ciento del importe neto de la cifra de negocios 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 Código de Comercio, 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 a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, 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 €.

2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, 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 concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, 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 por ciento.

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 establecidos en el artículo 21 de esta Ley, o

2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

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, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

ⁱ 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

ⁱⁱ 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

iii *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*

iv *Por tanto, 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.*