

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC060377

DGT: 23-06-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2929/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. Los gastos derivados del descuento que asume una entidad, como forma de dar publicidad a la aplicación móvil y fomentar su uso como plataforma de pago, serán fiscalmente deducibles siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo al devengo y justificación documental y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico de la Ley.

Gestión. Obligaciones formales. La Ley del Impuesto sobre Sociedades exige a los sujetos pasivos del Impuesto la llevanza de la contabilidad ordenada que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así mismo, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante 6 años con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11, 15 y 120.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 25, 35 y 38.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29 y 106.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante presta a una gasolinera el servicio de cobro a los clientes de ésta a través de una aplicación móvil. La consultante paga a la gasolinera el total de los cobros menos la comisión por prestar el servicio. A los clientes de la gasolinera que utilizan la aplicación móvil se les aplica un descuento que asume la consultante como forma de dar publicidad a la aplicación y fomentar su uso.

Cuestión planteada:

¿Este descuento, es un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades? ¿Cómo se debe documentar?

Contestación:

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará 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.”

De acuerdo con los artículos 35.2 y 38.d) del Código de Comercio, “la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (...)”, y “se imputará 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”.

Por tanto, todo gasto contable será 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, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

El artículo 15 de la LIS establece que “no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

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

(...).

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.

(...).

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”.

A la imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos se refiere el artículo 11 de la LIS en estos términos:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, 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 arts. 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1º 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.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2º 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

(...)”.

De conformidad con lo anterior, los gastos derivados del descuento que asume la consultante como forma de dar publicidad a la aplicación móvil y fomentar su uso serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, en la medida que no tengan la consideración de gastos fiscalmente no deducibles conforme a lo establecido en el artículo 15 de la LIS.

En materia de justificación documental, el artículo 120 de la LIS exige a los sujetos pasivos del Impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. En este sentido, el título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica “de la contabilidad de los empresarios”, artículos 25 y siguientes, “todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. A su vez, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años, con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables.”

Del mismo modo, el artículo 29, letras d) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, establece la obligación de llevar contabilidad y conservar facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Por último, el artículo 106.4 de la LGT, en relación con los medios y valoración de la prueba, establece lo siguiente:

“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”.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.