

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083389

DGT: 29-07-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1808/2022

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. Comisiones.** Una sociedad pretende publicar unas páginas web de contenido turístico, cuyo acceso será gratuito, proviniendo sus ingresos de banners publicitarios y propinas voluntarias de los usuarios de la página. Las propinas se gestionarán mediante una plataforma de cobros electrónica que cobraría una comisión por dicha gestión. La comisión tendrá la consideración de gasto deducible en la medida en que se cumplan los requisitos generales de deducibilidad, inscripción contable, correlación de ingresos y gastos, justificación documental.

**IVA. Operaciones no sujetas. Otras operaciones no sujetas. Propinas.** Con independencia de la denominación dada a las propinas o donaciones, en la medida en que no constituyan una remuneración de entregas de bienes o prestaciones de servicios, no determinarán la realización de operaciones sujetas al IVA. [Vid., en el mismo sentido, consulta DGT, de 01-12-2010, n.º V2604/2010 (NFC039830)].

### PRECEPTOS:

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

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 36.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.

### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad mercantil que tiene previsto lanzar unas páginas web, cuyo acceso será totalmente gratuito, con información turística sobre ciudades. Los ingresos de dicha actividad provendrán de los banners publicitarios. Adicionalmente se prevé incluir un botón en donde los usuarios de la página puedan dejar voluntariamente una propina.

La gestión de la propina se realizaría presumiblemente a través de alguna plataforma de cobros electrónica a la que se dirigiría a los lectores. Dicha plataforma, previsiblemente, cobraría una comisión por dicha gestión.

### Cuestión planteada:

1. ¿Cuál sería el tratamiento fiscal de los ingresos percibidos y/o beneficios obtenidos por este concepto (botón de "propinas") por parte de la sociedad mercantil?
2. ¿Qué consideración tendrían los gastos originados por las comisiones cobradas por la plataforma de gestión de pagos?
3. ¿Debería la empresa emitir factura o algún tipo de ticket o recibo por cada uno de estos ingresos, o sería suficiente con la documentación generada y entregada al "donante" por la plataforma de pago?
4. En caso afirmativo, ¿debe dicha factura llevar IVA?
5. A efectos del registro contable, teniendo en cuenta que se trataría de pequeñas cantidades (salvo excepciones) de entre 1 y 3 euros, es necesario llevar un registro contable individualizado con una entrada o apunte para cada una de las "propinas", o sería suficiente con un apunte global.

### Contestación:

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En primer lugar, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual:

"1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda".

Conforme a lo anterior, la contestación a la presente consulta no puede versar sobre la materia contable a la que se refiere la pregunta cinco, cuya competencia no corresponde a este Centro Directivo.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que:

“3. 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”.

Por su parte, el artículo 11 de la LIS establece que:

“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.

(...)”.

En definitiva, la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

Contablemente, el artículo 36.2 del Código de Comercio establece que:

“2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

(...)”.

En el caso concreto planteado, los ingresos derivados de las “propinas” obtenidas por la consultante deberán integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio económico en el que los mismos se hayan devengado de conformidad con la normativa contable aplicable, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente reproducidos.

Por otro lado, cabe señalar que 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 en la medida en que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la normativa del Impuesto

En relación con la justificación documental del gasto, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.1 que, en relación con la carga de la prueba, establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En cualquier caso, la valoración concreta de la justificación documental del gasto es una cuestión de hecho, que corresponderá efectuar a los órganos competentes de la Administración tributaria en materia de comprobación y no a este Centro Directivo.

En el caso concreto planteado, de la información facilitada en el escrito de consulta parece posible deducir que el gasto derivado de la comisión por los servicios de gestión prestados a la consultante tendría la consideración de fiscalmente deducible y deberá integrarse en la base imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio económico en el que el mismo se haya devengado de conformidad con la normativa contable aplicable, de acuerdo con los artículos 10.3 y 11 de la LIS, ya anteriormente reproducidos, si bien corresponde al contribuyente acreditar los hechos señalados en el escrito de consulta.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), que establece la regla general de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

(...)”.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la sujeción al IVA se debe matizar a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del IVA.

En este particular sentido, el Alto Tribunal ha establecido los criterios para considerar si una operación se produce con carácter oneroso o con carácter gratuito, a través de la doctrina del vínculo directo. Así, entre otras, debe citarse la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93. De los hechos de dicha sentencia resulta que el Sr. Tolsma tocaba un organillo en la vía pública en los Países Bajos. Al mismo tiempo, presentaba a los viandantes un platillo para recibir sus donativos; también llamaba a la puerta de las viviendas y de los comercios para solicitar una aportación, sin que, sin embargo, pueda hacer valer derecho alguno a una retribución.

El Alto Tribunal se plantea en esencia si el Sr Tolsma realizaba operaciones sujetas al IVA. En el apartado 14 de dicha sentencia estableció lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario".

Para concluir la no sujeción al Impuesto en un supuesto como el consultado:

“16 De esta forma, cuando un músico que actúa en la vía pública obtiene donativos de los viandantes, tales ingresos no pueden considerarse contrapartida de un servicio prestado a estos últimos.

17 En efecto, por una parte, no existe ningún pacto entre las partes, puesto que los viandantes entregan voluntariamente un donativo cuyo importe determinan ellos mismos libremente. Por otra parte, no existe ningún vínculo necesario entre la prestación musical y las entregas de dinero a que da lugar. Así, los viandantes no han pedido que se toque música dedicada a ellos; además, no entregan cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía. En efecto, algunas personas, sin detenerse, depositan una cantidad, a veces elevada, en la bandeja del músico, mientras que otras escuchan la música durante cierto tiempo sin entregar donativo alguno”.

Respecto de las propinas o donaciones objeto de consulta, independientemente de su denominación, es criterio de este Centro directivo (por todas, contestación vinculante de 18 de enero de 2010, número V0028-10) el de considerar que las mismas no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto en la medida en que no constituyan la remuneración de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por la consultante a favor de las personas o entidades que las satisfacen.

Asimismo, es de interés traer a colación la contestación vinculante de 1 de diciembre de 2010, número V2604-10, en la se analiza el tratamiento de los donativos realizados por los peregrinos por el alojamiento en albergues y donde se concluyó lo siguiente:

“De acuerdo con la indicada sentencia, las entregas de donativos por los peregrinos en las condiciones descritas en la consulta, no serán contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y quede por tanto su importe a la libre determinación de cada peregrino”.

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 Función Pública.