

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 25-11-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2396/2024

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Retiradas indebidas de dinero por el administrador.** Un administrador emitió facturas a la sociedad en concepto de "actuaciones de administración", las cuales no están vinculadas a un contrato mercantil o laboral. Dichas facturas fueron emitidas para justificar retiradas de dinero realizadas bajo el concepto "pagos varios", sin proporcionar detalles adicionales. Esta conducta llevó a que el resto de los socios desaprobase su gestión, lo cesaran del cargo e interpusieran una denuncia por apropiación indebida. Desde el punto de vista fiscal, las facturas emitidas por el administrador no constituyen gasto deducible, al no representar una contraprestación real ni cumplir con los requisitos establecidos en la Ley IS. Las cantidades detraídas deben registrarse como pérdida excepcional en el ejercicio de devengo, es decir, cuando se sustrajeron los fondos. Y las cantidades retiradas sin justificación no son deducibles a efectos del impuesto, ya que carecen de documentación válida que respalde su relación con la actividad empresarial. En definitiva, la sociedad deberá contabilizar las pérdidas derivadas de la apropiación indebida y reflejarlas en su contabilidad como gasto excepcional. Y cualquier recuperación futura será tratada como ingreso, ajustándose a lo dispuesto en la normativa fiscal y contable.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La Sociedad consultante está participada por cinco socios, cuatro de ellos con un porcentaje del 24%, y el quinto con un porcentaje del 4%. Este último socio es el administrador único de la empresa, un profesional que colaboró en la creación de la empresa. El puesto de administrador es gratuito y no existe un posterior pacto entre socios de ser remunerado.

El administrador emitió facturas a la propia empresa en concepto de actuaciones de administración. Estas facturas se hicieron para justificar retiradas de dinero que realizaba el administrador con el concepto "pagos varios", sin aportar mayor detalle. Estas facturas, por tanto, han sido realizadas y cobradas por la misma persona, el administrador.

Ante esta situación, el resto de socios desaprueban el uso que realiza el administrador de las cuentas de la empresa, cesando a este de su cargo. Posteriormente, la Sociedad consultante le impone una denuncia de apropiación indebida y exige que las facturas no tengan validez, por entender que no se acogen a la legalidad. Asimismo, la Sociedad consultante en la denuncia por apropiación indebida exige las retiradas de dinero sin justificar. El procedimiento judicial todavía está pendiente de resolución, pudiendo demorarse en el tiempo.

**Cuestión planteada:**

¿Se deben imputar los importes de las facturas como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades?

Este gasto, en caso de que corresponda, ¿debería imputarse en el período impositivo de devengo (y cobro) de las facturas o en el momento en que la justicia dicte sentencia sobre su validez?

En relación a las retiradas de dinero sobre las que no hay factura, ¿se considera gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades?

**Contestación:**

El artículo 10.3 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".

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS dispone 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.

(...)

Síguenos en...



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 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 hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(...).

En relación al tratamiento contable de esta operación, este Centro Directivo ha solicitado informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), el cual ha establecido lo siguiente:

“De acuerdo con el principio de prudencia, recogido en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen y, asimismo, teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, los gastos deben registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se incurren reconociendo como contrapartida la disminución de un activo o el correspondiente pasivo.

(...)

Según se desprende de la consulta, el administrador ha retirado de las cuentas de la sociedad unos importes que no responden con una contraprestación, al ser el cargo de administrador gratuito. El resto de los socios desaprueba el uso que el administrado hace de las cuentas, por lo que el administrador emite unas facturas por los importes detraídos. Dichas facturas no son reconocidas por la sociedad, que interpone denuncia al administrador por apropiación indebida de los importes retirados.

En la medida que las cantidades retiradas por el administrador, ya sean con o sin factura, no constituyan la contraprestación en términos de valor razonable de un servicio contratado por la empresa mediante un contrato mercantil o un contrato laboral, o responda a una remuneración del administrador al que se refiere el artículo 27 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, estaríamos ante una posible apropiación indebida.

En el ejercicio en que se produce la detracción de las cantidades por parte del administrador ante la posibilidad de un quebranto, la empresa debe contabilizar la pérdida correspondiente. En este caso, la quinta parte, definiciones y relaciones contables, del PGC, recoge las cuentas 678. Gastos excepcionales cuya definición señala:

“Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6 o del grupo 8.

A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc”.

Si posteriormente, a través de resolución de sentencia, o por cualquier otro medio, la sociedad logra el cobro de la cantidad indebidamente apropiada por el administrador, se le dará el tratamiento contable de ingreso excepcional.

No obstante, en relación con la cuenta indicada, debe recordarse lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, en el que se señala que no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, si bien constituye un referente de las partidas incluidas de los modelos de las cuentas anuales que son de obligatoria aplicación.

El artículo 3 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas, se pronuncia en similares términos”.

Síguenos en...



En virtud de lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.3 de la LIS, previamente transcritos, 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, correlación de ingresos y gastos 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.

En el presente caso, y de conformidad con el informe del ICAC transcrito supra, el gasto excepcional, derivado de la sustracción indebida de determinadas cantidades por parte del administrador único de la entidad, tendrá la consideración de gasto deducible y deberá imputarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo correspondiente al ejercicio de su devengo, es decir, al ejercicio en el que se haya producido la detracción indebida, de acuerdo con los artículos 10.3 y 11.3 de la LIS, anteriormente reproducidos.

No obstante, si con posterioridad, mediante sentencia, o por cualquier otro medio, la sociedad consultante lograra el reconocimiento de su derecho a percibir las cantidades indebidamente detraídas por el administrador, deberá registrar el correspondiente ingreso en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. En todo caso, en el ejercicio en que llegase a reconocerse el derecho de la entidad a percibir las cantidades indebidamente sustraídas, la consultante deberá integrar en la base imponible de dicho periodo el correspondiente ingreso (artículo 11.1 LIS)

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.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

