

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 06-07-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5119/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Gastos deducibles. Sociedad sin ánimo de lucro. Aplicación de las reglas contables de devengo aun a pesar de la necesaria correlación entre ingresos y gastos. Se analiza el tratamiento contable y fiscal de una sociedad de responsabilidad limitada sin ánimo de lucro que gestiona un sistema integrado para la recogida y correcta gestión de aceites industriales usados y que se financia mediante aportaciones realizadas por los fabricantes asociados. La DGT aclara que el carácter mercantil propio de una sociedad limitada determina su sujeción al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin que la ausencia de ánimo de lucro permita aplicar el régimen de entidades parcialmente exentas. En cuanto a la imputación de ingresos y gastos, la base imponible debe partir del resultado contable y, al no existir en la LIS una regla fiscal específica diferente para estas operaciones, deben aplicarse los criterios contables de devengo. Así, las aportaciones de los fabricantes deben reconocerse como ingresos a medida que se presten los servicios correspondientes, mientras que las cantidades recibidas antes de dicho momento deberán registrarse como anticipos o pasivos. Del mismo modo, los gastos derivados de los servicios contratados con terceros deben reconocerse cuando estos hayan sido efectivamente recibidos, con independencia de la fecha de facturación o pago. Cuando las cuotas resulten insuficientes respecto de los gastos ya realizados, podrá reconocerse el correspondiente derecho de la entidad frente a los participantes del sistema. La DGT destaca, no obstante, que la necesaria correlación entre ingresos y gastos no puede utilizarse como un mecanismo automático para conseguir que el resultado contable sea nulo en cada ejercicio, por lo que no serán fiscalmente admisibles las periodificaciones que no respondan a una correcta aplicación de las reglas contables de devengo. En consecuencia, las aportaciones se integrarán en la base imponible cuando proceda su reconocimiento contable como ingresos y los gastos serán fiscalmente deducibles en el período que corresponda conforme a las normas contables y fiscales aplicables.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada sin ánimo de lucro cuyo objeto consiste en el diseño, establecimiento, organización y gestión de sistemas integrados de gestión de aceites usados, con la finalidad de garantizar su recogida selectiva y adecuada gestión, de conformidad con la normativa sectorial aplicable.

Los fabricantes de aceites industriales asociados a la consultante cumplen sus obligaciones legales en materia de gestión de aceites industriales usados mediante su participación en dicho sistema integrado de gestión.

Para el cumplimiento de su objeto, la consultante se financia mediante las aportaciones satisfechas por los fabricantes asociados, calculadas en función de los kilogramos de aceite puestos por primera vez en el mercado nacional. Dichas aportaciones se destinan íntegramente a sufragar los costes derivados de la recogida y gestión ambientalmente correcta de los aceites usados, servicios que son prestados por gestores de residuos.

Según manifiesta la consultante, al carecer de ánimo de lucro, su resultado contable es nulo, destinándose la totalidad de los ingresos obtenidos por aportaciones de los asociados a la financiación de los gastos necesarios para el desarrollo de su actividad. No obstante, dado que los servicios de recogida y gestión de residuos pueden extenderse a ejercicios posteriores, la entidad realiza ajustes contables de periodificación de ingresos y gastos con el fin de respetar la necesaria correlación entre unos y otros.

En particular, la consultante señala que, en función de las circunstancias concurrentes, puede registrar en el pasivo de su balance importes en la cuenta "4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar", por servicios pendientes de recibir relacionados con ingresos ya reconocidos, o bien en la cuenta "485. Ingresos anticipados", por aportaciones facturadas a los productores que se consideran pendientes de devengo y que se reconocerán como ingresos en ejercicios posteriores, una vez se presten los correspondientes servicios por los gestores de residuos. La entidad manifiesta que no percibe otros ingresos distintos de los derivados de la actividad descrita.

Cuestión planteada:

Se plantea si, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 10 y 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los criterios contables aplicados por la consultante para periodificar sus ingresos y gastos, con objeto de respetar la necesaria correlación entre ambos y mantener un resultado

Síguenos en...



contable nulo en cada ejercicio, determinan la existencia de alguna diferencia entre dicho resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación:

Con carácter previo, debe indicarse que la consultante adopta la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada. De acuerdo con el criterio manifestado por este Centro Directivo, entre otras, en la consulta V0263-10, las sociedades de responsabilidad limitada tienen carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, por lo que la mera ausencia de ánimo de lucro no determina la aplicación del régimen especial de entidades parcialmente exentas previsto en el capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). En consecuencia, la consultante no tendrá la consideración de entidad parcialmente exenta en los términos del artículo 9.3 de la LIS, sino de entidad sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, resultándole aplicable el régimen general del Impuesto.

En segundo lugar, este Centro Directivo no entrará a valorar la procedencia en la aplicación, por la entidad consultante, de la normativa sectorial reguladora de los sistemas integrados de gestión.

Sentado lo anterior, el artículo 10.3 de la 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 señala 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.

(...)”.

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.

Asimismo, el artículo 17 de la LIS señala en su apartado primero que “Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley”.

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

“La presente contestación parte de la premisa de que la entidad consultante, atendiendo a la forma jurídica que se indica en el escrito de consulta, es una sociedad de responsabilidad limitada y, por tanto, formula sus cuentas anuales conforme al Plan General de Contabilidad o, en su caso, al Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Este Instituto no entra a valorar, por exceder del ámbito estrictamente contable, si dicha forma jurídica resulta compatible con las exigencias previstas en la normativa sectorial reguladora de los sistemas integrados de gestión, en particular en lo relativo a la ausencia de ánimo de lucro.

El registro de los ingresos y gastos debe realizarse aplicando obligatoriamente los principios contables recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y en particular el principio del devengo que establece:

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose 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.”

En este sentido, el registro de los ingresos debe ajustarse a los criterios establecidos en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que establece en su apartado 1. Aspectos comunes:

“Una empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes.

En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. (...)”

En concreto en el apartado 2 de la NRV 14.^a se indica:

“2. Reconocimiento

Síguenos en...

La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

(...)"

En el caso planteado, la determinación del devengo de los ingresos debe realizarse atendiendo a la configuración normativa del sistema integrado de gestión de los residuos. A estos efectos, el Real Decreto 679/2006 atribuye a los fabricantes de aceites industriales la obligación de asegurar la gestión de los aceites usados generados y de sufragar el coste de las operaciones necesarias para ello. En concreto, el artículo 2 establece lo siguiente:

"2. En aplicación de lo establecido en el artículo 7 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, corresponde a los fabricantes de aceites industriales que los ponen en el mercado la obligación de garantizar el correcto cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior. Cada fabricante garantizará esa correcta gestión para una cantidad de aceites usados directamente proporcional a la cantidad de aceite nuevo que pone en el mercado, para lo que se tendrán en cuenta los coeficientes de generación de estos residuos por litro de aceite nuevo puesto en el mercado. (...)"

Por su parte, el artículo 11 dispone que:

"1. Los sistemas integrados de gestión de aceites usados son el conjunto de relaciones, procedimientos, mecanismos y actuaciones que, previa autorización y supervisión por las comunidades autónomas en cuyo ámbito territorial se implanten, pongan en marcha los agentes económicos interesados mediante la celebración de acuerdos voluntarios aprobados o autorizados por las Administraciones públicas competentes, o mediante convenios de colaboración con éstas, con la finalidad de garantizar la recogida selectiva de los aceites usados y su gestión de acuerdo con el orden de prioridades establecido en el artículo 1.1 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, y en el artículo 7 de este real decreto.

2. A efectos de lo establecido en el apartado anterior, los sistemas integrados de gestión de residuos deberán estar representados por una entidad sin ánimo de lucro que deberá gozar de personalidad jurídica propia que asumirá las obligaciones que correspondan al sistema integrado de gestión, de conformidad con lo establecido en este real decreto."

Asimismo, el artículo 13 regula la financiación de los sistemas integrados de gestión:

"1. Los sistemas integrados de gestión de aceites usados se financiarán mediante la aportación por los fabricantes de aceites industriales de una cantidad, acordada por la entidad a la que se asigne la gestión del sistema, por cada kilogramo de aceite puesto por primera vez en el mercado nacional.

2. Con la recaudación obtenida en aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, los sistemas integrados de gestión financiarán todos los costos a que dé lugar la correcta gestión de una cantidad de aceites usados igual a la de aceite usado generado tras el uso de los aceites nuevos puestos en el mercado por sus asociados (...)"

En base a la normativa citada, se observa que los sistemas integrados se financiarán mediante una aportación de los fabricantes por cada kilogramo de aceite puesto por primera vez en el mercado nacional y que, con la recaudación obtenida, se financiarán todos los costes a que dé lugar la gestión de una cantidad de aceites usados equivalente a la generada tras el uso de los aceites nuevos puestos en el mercado por sus asociados.

Las cuotas recibidas de los clientes son efectivamente la contraprestación a dicho reconocimiento de ingresos, debiendo registrarse como un pasivo cuando se reciban antes de que se produzca el devengo de la prestación de servicios por la entidad gestora del Sistema Integrado de Gestión Productores Independientes, S.L, con la naturaleza de anticipos de clientes, pues representan la obligación de la consultante de la prestación futura de sus servicios a los miembros del sistema.

Por tanto, se deben registrar anticipos a corto plazo por los excesos de cuotas que se reciban en contraprestación a los servicios que preste la consultante en cada ejercicio, si la misma prevé que se han recibido en exceso y deberán ser devueltos a los partícipes del sistema. Si las cuotas se han recibido por defecto en relación con los gastos realizados, se deberá reconocer un activo que representará el derecho de la consultante a la repercusión de todos sus gastos. Se podrán utilizar cuentas del subgrupo 43. Clientes.

Del mismo modo, los gastos derivados de los servicios contratados con terceros deberán reconocerse cuando dichos servicios se hayan recibido, con independencia del momento en que se produzca su facturación o pago. Todo ello sin que la correlación entre ingresos y gastos pueda operar como un mecanismo automático dirigido a obtener un resultado contable nulo en cada ejercicio".

En primer lugar, el informe arriba reproducido parte de que la consultante, al adoptar la forma de sociedad de responsabilidad limitada, debe formular sus cuentas conforme al Plan General de Contabilidad o, en su caso, al PGC de Pymes, sin entrar a valorar si dicha forma jurídica es compatible con la normativa sectorial que exige la ausencia de ánimo de lucro.

Adicionalmente, el ICAC indica que los ingresos y gastos deben registrarse conforme al principio de devengo. En consecuencia, las aportaciones satisfechas por los fabricantes asociados deberán reconocerse como ingresos en la medida en que se presten los servicios propios del sistema integrado de gestión. Si dichas aportaciones se reciben antes de que se hayan prestado los correspondientes servicios, deberán registrarse como pasivo, con la naturaleza de anticipos de clientes.

Por su parte, los gastos derivados de servicios contratados con terceros deberán reconocerse cuando dichos servicios se hayan recibido, con independencia del momento en que se produzca su facturación o pago. Asimismo, si las cuotas recibidas fueran insuficientes en relación con los gastos ya incurridos, deberá reconocerse un activo que refleje el derecho de la consultante a repercutir dichos costes a los partícipes del sistema.

En cuanto a los efectos fiscales de los hechos planteados en el escrito de consulta, el tratamiento contable descrito será igualmente el que deba asumirse desde el punto de vista fiscal, en la medida en que la LIS no contiene ningún precepto que establezca, para las operaciones planteadas, una regla de imputación temporal distinta de la prevista en la normativa contable.

Por tanto, las aportaciones de los fabricantes asociados deberán integrarse en la base imponible del período impositivo en que proceda su reconocimiento contable como ingresos, de acuerdo con el principio de devengo. Del mismo modo, los gastos derivados de los servicios contratados con terceros serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que proceda su reconocimiento contable, 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.

No obstante, la necesaria correlación entre ingresos y gastos no puede operar como un mecanismo automático dirigido a obtener un resultado contable nulo en cada ejercicio. En consecuencia, no cabrá admitir fiscalmente una periodificación de ingresos o gastos que no responda a la correcta aplicación de los criterios contables de devengo señalados por el ICAC, debiendo determinarse la base imponible conforme a la correcta imputación temporal de los ingresos y gastos.

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...

