DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DGT: 04-09-2026
N.º CONSULTA VINCULANTE: V5510/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. *Gastos de viajes, alojamientos, representación, telefonía y suministros soportados por una entidad mercantil y relacionados con la actividad de su administrador, socio y trabajador único.* Los gastos tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en el IS siempre que cumplan los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo al criterio de devengo, correlación con los ingresos y justificación documental, y no se encuentren entre los gastos fiscalmente no deducibles previstos en el art. 15 de la LIS. Asimismo, deberá acreditarse la realidad de las operaciones y su vinculación con la obtención de ingresos, correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria valorar las pruebas aportadas.

IVA. Deducciones. *Gastos de viajes, alojamientos, representación, telefonía y suministros soportados por una entidad mercantil y relacionados con la actividad de su administrador, socio y trabajador único.* La entidad tendrá la condición de empresario o profesional y podrá deducir las cuotas soportadas siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los arts. 92 y ss. de la LIVA, en particular, que los bienes y servicios se destinen a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir y estén afectos a la actividad empresarial o profesional. En relación con los gastos de manutención y estancia, se admite la deducción cuando respondan a necesidades empresariales y tengan la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS, sin atender a necesidades particulares del personal. Asimismo, las cuotas soportadas por combustible, reparaciones y revisiones de vehículos serán deducibles en la medida en que los bienes y servicios se afecten al desarrollo de la actividad empresarial, debiendo acreditarse dicha afectación por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Finalmente, el ejercicio del derecho a deducir exige el cumplimiento de los requisitos materiales, temporales y formales del Título VIII de la LIVA y estar en posesión de la correspondiente factura original, expedida a nombre de la entidad y con los requisitos establecidos en el art. 6 del Reglamento de facturación.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que opera como franquiciada y que en el curso de su actividad tiene diversos gastos relacionados con su administrador, socio y trabajador único tales como gastos de viajes, alojamientos, gastos de representación, de telefonía o de suministros. Todos estos gastos están relacionados directamente con la actividad de la empresa y son necesarios para poder obtener los ingresos de la entidad.

Cuestión planteada:

Estos gastos, si están correctamente documentados mediante facturas emitidas a la empresa, ¿son deducibles tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido?

Contestación:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), bajo la rúbrica “concepto y determinación de la base imponible” regula el método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que “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 en su artículo 38.1 letra d) que “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.

En particular, el artículo 15 de la LIS señala que:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

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

(…)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo 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".

Adicionalmente, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11 de la LIS señala:

"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".

El apartado 3 del artículo 10 de la LIS, anteriormente aludido 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". Siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica "de la contabilidad de los empresarios", artículos 25 y ss, "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), impone a los sujetos pasivos la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

De acuerdo con lo anterior, los gastos en los que incurre la entidad consultante derivados de gastos de viaje, alojamiento, gastos de representación, de telefonía y de suministros, a efectos del Impuesto sobre Sociedades serán fiscalmente deducibles, en la medida en que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación y que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15 de la LIS anteriormente mencionado, correspondiendo a los órganos de la Administración Tributaria en materia de comprobación la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

En todo caso, se deberá acreditar la realidad de dicha operación por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, puesto que únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT, correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación, la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso,

con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(…)".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, en relación con los posibles efectos sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido que puedan tener los gastos de manutención, estancia, representación o suministros de su socio y trabajador único debe hacerse referencia, en primer lugar, al destinatario de dichas operaciones.

En este sentido, este Centro directivo ha establecido reiteradamente (por todas, la contestación vinculante de 5 de enero del 2016, número V0001-16) que se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios gravadas por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Es decir, se sigue un criterio de destinatario jurídico de la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Según doctrina de este Centro directivo, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (Resolución de 23 de diciembre de 1986).

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece inferirse de la información aportada, es la propia consultante la destinataria de los servicios objeto de consulta, con independencia de la forma en que se realice su pago.

Por otra parte, el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA. En este sentido, cabe señalar lo dispuesto en el artículo 92 de la mencionada LIVA que declara que:

"Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

(…)

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley".

De acuerdo con el artículo reproducido, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

Por su parte, el artículo 93 del mismo texto legal establece que:

"Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

(…)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

(…).".

De acuerdo con lo anterior, sólo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales y cumplan los demás requisitos del artículo 93 de la LIVA y siempre que efectúen operaciones cuya realización origine el derecho a la deducción, en los términos establecidos en los artículos 94, 95 y 96 de la LIVA.

Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

De lo anterior cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad.

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta un vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. En este sentido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 95 de la LIVA anteriormente transcrito, y en especial sus apartados uno y tres, se puede concluir señalando que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

En cualquier caso, la afectación del combustible y el resto de bienes y servicios empleados en el vehículo a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Por otra parte, y en relación con los gastos de manutención y estancia generados en los desplazamientos del trabajador único de la consultante debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 96, apartado uno, número 6º de la LIVA que dispone que:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos.

(…)

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades".

En consecuencia, y tal como ha declarado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 12 de enero de 2006, número V0050-06, la entidad consultante podría deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por ella con motivo de la adquisición de los servicios de alojamiento y manutención referidos en el escrito de consulta siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que tales servicios no se destinen a atender necesidades particulares del personal dependiente de la consultante, en el sentido de que el viaje se haya realizado para atender a las necesidades empresariales de esa entidad.

- Que el importe de dichos servicios tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En cualquier caso, cabe destacar que la consultante, a efectos de poder ejercitar su derecho a la deducción por la recepción de servicios objeto de consulta, además de las condiciones señaladas, debe cumplir, asimismo con el resto de requisitos materiales, temporales y formales a que se refiere el Titulo VIII de la Ley.

En concreto, el artículo 97 de la LIVA dispone lo siguiente:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(…)

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

(…).".

El contenido de la factura se regula en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

De acuerdo con lo expuesto, las facturas que documenten las operaciones objeto de consulta deberán haber sido expedidas a nombre de la consultante para que ésta puede deducir, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en dichas operaciones y deberán reunir todos los datos y requisitos contenidos en el artículo 6 del mencionado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

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