

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 13-04-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0818/2026

**SUMARIO:**

**IS. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros.** *Plan de incentivos a largo plazo implantado en un grupo fiscal en consolidación, dirigido a directivos y consejeros ejecutivos y vinculado al valor de la sociedad dominante y a un evento de liquidez.* Se trata de una auténtica retribución por servicios profesionales, no de una liberalidad ni de una distribución de beneficios, y que contablemente debe registrarse como un gasto imputado de forma progresiva conforme al principio de devengo, reconociendo simultáneamente un pasivo estimado durante el período de generación del derecho. No obstante, a efectos fiscales, las provisiones dotadas para estos pagos no son deducibles mientras se registran, al encuadrarse en pagos basados en instrumentos de patrimonio satisfechos en efectivo, conforme al art. 14.3.e) LIS, lo que genera una diferencia temporal. La deducción se difiere al momento en que el incentivo se paga o se materializa la obligación de pago. La DGT confirma además la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a consejeros ejecutivos siempre que respondan a servicios reales, estén debidamente contabilizadas, justificadas y aprobadas conforme a la normativa mercantil. En definitiva, el gasto es deducible, pero no en el momento de su contabilización progresiva, sino cuando se hace efectivo el incentivo.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante, la entidad Y, participada en un 99,37% por la sociedad X desde 2019. Adicionalmente, la sociedad Z también se encuentra participada por la entidad X, en cuyo capital participa al 100% desde su constitución en el año 2019.

Por su parte, la sociedad X es una sociedad que tiene dos accionistas:

- La sociedad A, con residencia fiscal en Luxemburgo que posee el 70% de las participaciones representativas de su capital social; y
- Una sociedad con residencia fiscal en España, la entidad B, que posee el 30% restantes de las participaciones representativas de su capital social.

Las sociedades X, Y, Z, junto con otras sociedades filiales de una y otra sociedad (en adelante, el grupo X) tributan bajo el régimen especial de consolidación fiscal desde el periodo impositivo iniciado el 1 de septiembre de 2019.

Con la finalidad de reforzar los compromisos de dedicación y permanencia del equipo directivo, las sociedades X, Y y Z han aprobado la puesta en marcha de un plan de incentivos a largo plazo vinculado al incremento de valor del patrimonio neto de la entidad dominante X durante un periodo de tiempo determinado, que se calculará en función del retorno que eventualmente obtengan los socios de la entidad X (el "Plan de Incentivos" o el "Plan").

En particular, el Plan de Incentivos a largo plazo está dirigido a los miembros del equipo directivo de las sociedades que conforman el grupo, incluyendo a los consejeros ejecutivos, con el propósito de reforzar los compromisos de dedicación y permanencia de las personas que participen, así como premiar su contribución, a través de su trabajo, a la creación de valor a largo plazo de la entidad X y de su grupo de sociedades.

En el caso de los beneficiarios que sean, a su vez, miembros del consejo de administración de las entidades X, Y y Z, estas sociedades han dado cumplimiento a todos los requisitos establecidos por la Ley de Sociedades de Capital para que dicho incentivo resulte obligatorio para la propia sociedad.

Síguenos en...



El Plan de Incentivos tiene carácter discrecional, extraordinario y no consolidable, y se implanta por la exclusiva voluntad de las entidades X, Y y Z de ofrecer a los miembros de sus respectivos equipos directivos su participación en el mismo, de acuerdo con los objetivos anteriormente expresados.

El Plan es un incentivo plurianual que se liquidaría en efectivo cuando los socios de la entidad X, las entidades A y B, transmitan su participación, total o parcialmente, y ello implique un cambio de control sobre la entidad X (o cualquier sociedad que la suceda) en favor de un tercero, siempre que se cumplan las restantes condiciones previstas en el Plan.

En el caso de los beneficiarios que sean, a su vez, miembros del consejo de administración de las entidades X, Y y Z, estas sociedades han dado cumplimiento a todos los requisitos establecidos por la Ley de Sociedades de Capital para que dicho incentivo resulte obligatorio para la propia sociedad.

**Cuestión planteada:**

Si el gasto de personal correspondiente a la remuneración de los servicios prestados por el equipo directivo, que haya adquirido la condición de beneficiarios del Plan de Incentivos descrito, será fiscalmente deducible en el ejercicio en que se produzca la liquidación del Plan por parte de la sociedad concedente Y.

**Contestación:**

En primer lugar, cabe señalar que la presente contestación partirá del supuesto de que las entidades integrantes del grupo fiscal reúnen todos los requisitos establecidos en el Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) para tributar conforme al régimen especial de consolidación fiscal.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, las entidades X, Y y Z, entre otras, forman parte del grupo de consolidación fiscal referido en el escrito de consulta, en adelante, el grupo fiscal X.

El Capítulo VI del Título VII de la LIS regula el régimen especial de consolidación fiscal.

Al respecto, el artículo 56.1 de la LIS señala que

“1. El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente”.

Al respecto, el artículo 62, relativo a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, establece que:

“1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

Síguenos en...



(...)

De acuerdo con el artículo 62 de la LIS antes citado, y en los términos en él establecidos, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros componentes, las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de la LIS y considerando que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en la LIS para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de la LIS, se referirán al grupo fiscal. Igualmente, deberá tomarse en consideración la especialidad introducida por la disposición adicional decimonovena de la LIS, añadida por la disposición final 5.3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, aplicable a los periodos impositivos que se inicien en 2023.

A tal efecto, el artículo 10.3 de la LIS dispone:

“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.

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.

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.

(...)

Síguenos en...



Por último, de acuerdo con el artículo 15 de la LIS, “no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

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 las 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.

(...).”

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:

“El tratamiento contable de las retribuciones extraordinarias abonadas a los empleados y directivos de una sociedad dentro de un plan de incentivos ha sido tratado por este Instituto en la consulta 2 del BOICAC número 143, de septiembre de 2025. En concreto aborda el tratamiento contable del pago por parte de la sociedad consultante del bonus extraordinario otorgado a una serie de empleados, de la retribución variable abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado.

En el caso de la consulta que se plantea ahora, el tratamiento contable del Plan de Incentivos dirigido a los directivos de X, Y y Z, y que según se indica en los antecedentes, está vinculado al incremento de valor de las participaciones de X y se liquidaría en efectivo cuando los socios de X (A y B) transmitan su participación, total o parcialmente, y ello implique un cambio de control sobre X (o cualquier sociedad que la suceda) en favor de un tercero, siempre que se cumplan las restantes condiciones previstas en el Plan. Supone una retribución variable, vinculada a que se produzca un determinado evento de liquidez, la venta de participaciones por parte de los socios de X, estando su importe basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Teniendo en cuenta el criterio contenido de la respuesta a la consulta 2 del BOICAC número 143, de septiembre de 2025, se puede indicar que en cuanto a las retribuciones a los profesionales que trabajan en una empresa, cabe señalar que, si están vinculados a ésta por un contrato laboral y forman parte del personal de la entidad, todas las retribuciones, cualquiera que sea su forma o concepto, se recogerán en las cuentas del subgrupo 64. Gastos de personal, en tanto que si la vinculación es a través de un contrato mercantil tendrá la naturaleza de prestación de servicios por terceros y se recogerán en cuentas del

Síguenos en...



subgrupo 62. Servicios exteriores, recogidas en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En cuanto al tratamiento contable, al estar basado el plan de incentivos en el valor de los instrumentos de patrimonio de la sociedad X, es el previsto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 17.<sup>a</sup> Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio de la segunda parte del PGC.

En el primer párrafo de la NRV 17<sup>a</sup> se define su ámbito de aplicación con la siguiente redacción: "Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones".

Su tratamiento contable se describe en los apartados 1 y 2 de la NRV 17<sup>a</sup>:

#### "1. Reconocimiento

La empresa reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Si la empresa tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la empresa hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la empresa registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

#### 2. Valoración

En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocidos los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

Síguenos en...



En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará, por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.”

Por tanto, con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por las remuneraciones a los empleados como consecuencia del plan de incentivos debió registrarse en el ejercicio en el que nacieron los derechos y obligaciones descritas en la consulta, esto es, el momento del devengo, es decir, cuando se adoptó el acuerdo por el órgano competente a tal efecto (órgano de administración o Junta General), siempre y cuando la empresa pudiese realizar desde esa fecha una estimación fiable sobre cuando se iba a producir el evento de liquidez que desencadenaría la salida de recursos en beneficio de los directivos.

Por último, cabe resaltar que, si la sociedad no contabilizó correctamente las operaciones descritas en la consulta, deberá aplicar la NRV 22ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables de la segunda parte del PGC”.

En el supuesto planteado, las entidades X, Y y Z han aprobado un plan de incentivos a largo plazo dirigido a miembros del equipo directivo de las sociedades del grupo, incluyendo a los consejeros ejecutivos, cuya finalidad es reforzar sus compromisos de dedicación y permanencia, así como retribuir su contribución a la creación de valor a largo plazo del grupo. En particular, se pretende el cumplimiento de un determinado hito, este es, la transmisión, total o parcial, de las participaciones de las entidades A y B en el capital social de la entidad X. La consecución de los objetivos fijados generará el nacimiento de un derecho en el personal incluido en el alcance del plan, cuyo valor dependerá del valor de la entidad X en la fecha del cumplimiento del hito.

Según se indica en el escrito de consulta, en aquellos casos en que los beneficiarios sean, además, miembros del consejo de administración de las entidades X, Y y Z, dichas sociedades han dado cumplimiento a todos los requisitos establecidos por la normativa mercantil para que el incentivo resulte obligatorio para la sociedad, según se indica.

De conformidad con el informe del ICAC, arriba reproducido, en la medida en que la consultante está obligada a liquidar en efectivo el referido acuerdo de remuneración variable, la transacción basada en instrumentos de patrimonio propios objeto de consulta motivará el registro de los servicios recibidos como un gasto y el correlativo pasivo (en particular, una provisión) por su valor razonable en la fecha de reconocimiento.

Sentado lo anterior, al efecto de periodificar adecuadamente el coste del servicio retribuido se considerará aplicable el criterio de devengo. En particular, sobre la base de la definición de los elementos incluida en el Marco Conceptual del PGC y la definición del principio de devengo, con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por la remuneración a los empleados deberá registrarse en el ejercicio en que se devenga por la mejor estimación del importe a pagar a los empleados.

De los hechos recogidos en el escrito de consulta no es posible deducir si la entidad consultante ha contabilizado la totalidad del gasto de personal correspondiente al Plan de Incentivos se ha imputado durante todo el periodo de servicio, esto es, conforme al principio de devengo, sin que este Centro Directivo sea competente para analizar ni valorar el registro contable de la operación planteada realizado por el contribuyente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Síguenos en...



En lo que se refiere al tratamiento fiscal de las operaciones planteadas, el artículo 14 de la LIS, en relación con las provisiones y otros gastos, indica que:

“(…)

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

(…)

e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

(…)

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad

(…).”

En consecuencia, 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 –en el presente caso la imputación fiscal del gasto procede en un período distinto por aplicación del artículo 14 de la LIS, como se expondrá a continuación- y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la normativa del Impuesto. Por tanto, si el plan de incentivos para los directivos determina un gasto que cumple los requisitos anteriores, el mismo tendrá la consideración de fiscalmente deducible.

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIS, arriba reproducido, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, computarán en la base imponible del 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 del criterio general de imputación temporal.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tomarse en consideración lo previsto en el artículo 14, apartados 3.e) y 5 de la LIS, por lo que el gasto asociado al pasivo vinculado al posible pago por la empresa del plan de incentivos para los directivos, una vez registrado contablemente, será fiscalmente deducible en el período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad. Así lo ha manifestado este Centro Directivo para supuestos de hecho similares, en las consultas V2045-24 y V2047-24, entre otras.

Finalmente, cabe señalar que, según ha manifestado la consultante, las entidades X, Y y Z han aprobado un plan de incentivos a largo plazo dirigido a miembros del equipo directivo de las sociedades del grupo, incluyendo a los consejeros ejecutivos.

En relación con la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a administradores, este Centro Directivo ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente en la consulta vinculante V1927-24, de 6 de septiembre de 2024, en la que, en un supuesto relativo a la retribución variable satisfecha a un consejero delegado por

Síguenos en...



su condición de administrador, se concluye que los gastos relativos a las retribuciones percibidas por la persona física, con arreglo a lo dispuesto en los estatutos sociales, serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico de la LIS.

Asimismo, la citada consulta trae causa de la doctrina fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2024 (recurso de casación núm. 9078/2022), en la que se señala que no cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo con el alcance pretendido por la Administración y que, en principio, las retribuciones satisfechas a los administradores, en cuanto retribuciones onerosas, acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su eventual falta de previsión estatutaria determine, por sí sola, su consideración como liberalidad no deducible.

De acuerdo con lo anterior, y partiendo de la información facilitada en el escrito de consulta, el gasto derivado del Plan de Incentivos satisfecho a favor de los consejeros ejecutivos podrá tener la consideración de gasto fiscalmente deducible, en la medida en que dicho incentivo constituya una retribución onerosa vinculada al desempeño de sus funciones, incluidas las funciones de administración o ejecutivas, y siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo —en el presente caso la imputación fiscal del gasto procede en un período distinto por aplicación del artículo 14 de la LIS, como se ha indicado supra- y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la normativa del Impuesto.

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...

