DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DGT: 13-07-2026
N.º CONSULTA VINCULANTE: V5144/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos de personal. *Plan de incentivos extraordinarios aprobado por la sociedad dominante de un grupo fiscal*. El programa contempla la concesión de Phantom Units, que pueden dar derecho a percibir un bonus extraordinario, pagadero en efectivo o mediante un número variable de acciones cotizadas, condicionado a la producción de un evento de liquidez y al cumplimiento de determinados objetivos de rentabilidad y permanencia. De acuerdo con el informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el incentivo tiene la consideración de un pasivo para la sociedad que asume el compromiso de pago, debiendo contabilizarse el gasto de personal en la entidad empleadora que recibe los servicios de cada participante, conforme al principio de devengo y con independencia de qué sociedad del grupo efectúe materialmente el pago. Desde el punto de vista fiscal, la Dirección General de Tributos considera aplicable el art. 14.3.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que excluye la deducibilidad de los gastos de personal correspondientes a pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a los empleados y satisfechos en efectivo, así como el art. 14.5, que permite integrar dichos gastos en la base imponible cuando se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad. En consecuencia, aunque el gasto deba registrarse contablemente en el ejercicio de su devengo, no será fiscalmente deducible en ese momento, sino en el período impositivo en que se produzca la liquidación y el pago del incentivo a los beneficiarios, una vez acontecido el evento de liquidez y cumplidas las restantes condiciones del plan, con independencia de que el pago sea realizado por la sociedad dominante o por otra entidad del grupo. Asimismo, el gasto podrá ser deducible siempre que constituya una retribución onerosa por los servicios prestados, esté debidamente contabilizado y justificado documentalmente y no incurra en ningún supuesto específico de no deducibilidad previsto en la LIS. Este criterio resulta igualmente aplicable a las retribuciones correspondientes a los consejeros ejecutivos, siempre que respondan al desempeño de sus funciones y cumplan los requisitos mercantiles, contables y fiscales exigibles, sin perjuicio de la especialidad temporal establecida en el art. 14 de la LIS.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad X, es una sociedad mercantil constituida en el ejercicio 2024 por un inversor de capital privado, cuyo objeto social comprende, entre otras actividades, la adquisición, tenencia, administración, gestión y enajenación de participaciones en otras entidades, la administración y gestión de sus sociedades participadas, la prestación de servicios de asesoramiento, gestión, apoyo y dirección, así como la financiación de sus entidades directa o indirectamente participadas.

Con fecha 7 de marzo de 2024, la entidad X adquirió el 100 por ciento de las participaciones de las sociedades Y y Z. Tras dicha adquisición, las entidades X e Y, así como el resto de sociedades dependientes residentes en España forman parte de un grupo de consolidación fiscal cuya entidad dominante es la entidad X. Asimismo, entre la entidad dominante y sus sociedades participadas se ha suscrito un contrato de prestación de servicios de apoyo a la gestión, en virtud del cual la primera presta servicios de dirección a sus sociedades participadas a través de sus medios materiales y humanos.

Como consecuencia de la operación de adquisición, la entidad X aprobó, con fecha 7 de marzo de 2024, un incentivo extraordinario y discrecional.

El incentivo está dirigido, a discreción de la entidad X a determinados directivos, managers o empleados clave que presten servicios en la propia entidad dominante o en otras sociedades participadas del grupo. Su finalidad principal consiste en atraer y retener talento, compensar a los participantes por su compromiso y contribución a la creación de valor del grupo, por la consecución de determinados objetivos y por la asunción de ciertas obligaciones adicionales, entre ellas compromisos de no competencia, permanencia, cooperación en caso de desinversión y renuncia a determinados derechos de propiedad intelectual.

El incentivo consiste en la atribución a los participantes de determinados instrumentos denominados “Phantom Units”, que podrán dar derecho a percibir un bonus extraordinario, no recurrente, pagadero en

metálico o en acciones cotizadas, siempre que se produzca un denominado Evento de Liquidez y se cumplan los restantes requisitos establecidos en el plan.

A estos efectos, se entiende por evento de liquidez, entre otros supuestos, la transmisión directa o indirecta de la mayoría de las participaciones de la entidad dominante o el cambio de control de esta, la transmisión de todo o sustancialmente todo el negocio o los activos del grupo, o la admisión a cotización de valores de la entidad dominante o de cualquiera de las sociedades del grupo.

El importe del incentivo dependerá del retorno financiero obtenido por los socios de la entidad X con ocasión del evento de liquidez, siempre que dicho retorno supere determinados objetivos mínimos de rentabilidad. En particular, se exige que, como consecuencia del evento de liquidez, el valor total obtenido por los socios permita alcanzar una rentabilidad anual compuesta superior al 12 por ciento sobre el 99 por ciento del valor total invertido.

Asimismo, para tener derecho al cobro del incentivo, los participantes deberán continuar prestando servicios en el grupo en el momento en que se produzca el Evento de Liquidez o, alternativamente, haber cesado en la prestación de servicios por una causa calificada como Good Leaver o Intermediate Leaver, y no como Bad Leaver, de conformidad con lo previsto en las condiciones del incentivo.

La entidad dominante ha suscrito, hasta la fecha, cartas de invitación con seis participantes del grupo: el consejero delegado y el CFO & Head M&A de la entidad X, así como el director de operaciones, el director comercial, el director de tecnologías de la información y el responsable de producción de la entidad Y. La entidad dominante podrá invitar en el futuro a nuevos managers a participar en el MIP.

En el caso concreto del consejero delegado de la entidad X la retribución derivada del incentivo se encuentra prevista en los estatutos sociales de dicha entidad y en el correspondiente contrato aprobado por el consejo de administración, conforme a lo dispuesto en la normativa mercantil.

Según se manifiesta, ninguno de los participantes en el programa de incentivos tiene la consideración de persona vinculada con las entidades consultantes en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El gasto derivado del incentivo se registrará contablemente como gasto de personal en la entidad empleadora de cada participante, esto es, en la entidad X respecto de los managers que presten servicios en dicha entidad, y en la entidad Y respecto de los managers que presten servicios en esta última, con independencia de que el pago del incentivo pueda ser realizado por cualquier sociedad del grupo y de los acuerdos internos que, en su caso, puedan alcanzarse entre las sociedades integrantes del mismo.

Cuestión planteada:

Se plantea si el gasto contable derivado del incentivo, registrado como gasto de personal en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad X y de la entidad Y, respectivamente, respecto de los managers contratados por cada una de ellas, tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

En particular, se solicita confirmar si, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicho gasto no resultará fiscalmente deducible en el momento de su registro contable mediante la correspondiente provisión, sino en el período impositivo en que se aplique la provisión o el gasto se destine a su finalidad, esto es, en el momento en que se produzca la liquidación y pago del incentivo a los participantes, aunque dicho pago sea efectuado por cualquier sociedad del grupo.

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.

Adicionalmente, la presente contestación se emite partiendo de la hipótesis de que el incentivo será satisfecho en efectivo por la sociedad dominante o, en su caso, por cualquier otra sociedad del grupo, al constituir esta la forma de liquidación prevista con carácter general. Asimismo, de la información facilitada en el escrito de consulta, parece posible deducir que la facultad de determinar la forma de cumplimiento de la obligación retributiva no corresponde a los participantes beneficiarios del incentivo, sino a la sociedad dominante o al grupo.

Una vez sentado lo anterior, según se manifiesta en el escrito de consulta, las entidades X e Y 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.

(…)".

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.

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.

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.

(…)”.

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:

"En primer lugar, es necesario indicar que la contestación a la consulta planteada, de acuerdo con los antecedentes aportados, parte de la premisa de que el compromiso, y por tanto la obligación, es asumido por la sociedad dominante. Asimismo, el plan ofrece la posibilidad de recibir, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, un bonus extraordinario pagadero en metálico o en acciones cotizadas, es decir, tiene la consideración de pasivo para la entidad dominante ya que se liquidará en efectivo o en un número variable de acciones equivalente a dicho importe.

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 Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado. 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.

Teniendo en cuenta el criterio contenido en la respuesta a la consulta 2 mencionada, si las retribuciones a los profesionales que trabajan en una empresa 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 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 dominante del grupo, es el previsto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 17.ª Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio de la segunda parte del PGC.

En el primer párrafo de la NRV 17ª se define su ámbito de aplicación con la siguiente redacción:

"Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquéllas 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 17ª:

"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.

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, las transacciones con empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio o con importes basados en su valor deben reconocerse como gasto de personal, siendo la sociedad que recibe los servicios, es decir, la empleadora, la sociedad que debe reconocer el gasto con abono a patrimonio neto o a un pasivo, según corresponda. En el caso de pagos en efectivo, el gasto y el pasivo se reconocerán por el valor razonable del pasivo en la fecha en que se cumplan los requisitos para su reconocimiento, y posteriormente se actualizarán hasta su liquidación.

El gasto por las remuneraciones a los empleados como consecuencia del plan de incentivos deberá registrarse en el ejercicio en el que nazcan 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 cuándo se va a producir el evento de liquidez que desencadenaría la salida de recursos en beneficio de los participantes en el plan.

A mayor abundamiento, este Instituto ha publicado la consulta 1 del BOICAC 131 Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada.

Cuando el plan es satisfecho por la sociedad dominante pero los servicios son prestados a otras sociedades del grupo, de acuerdo con el criterio de este Instituto manifestado en la consulta 2 del BOICAC número 97, la sociedad empleadora (dependiente) deberá registrar el gasto de personal por el valor razonable del incentivo devengado, con abono a la cuenta de “Otras aportaciones de socios” en el patrimonio neto.

En el caso de que el pago no lo asumiera la dominante sino otra sociedad del grupo, esta última estaría asumiendo una deuda sin contraprestación, por lo que en principio deben aplicarse los criterios previstos en la consulta 4 del BOICAC 79 Sobre el tratamiento contable de la condonación de créditos / débitos entre empresas del mismo grupo”.

El informe del ICAC parte, por tanto, de la premisa de que el compromiso derivado del plan de incentivos es asumido por la sociedad dominante y de que dicho plan reconoce a determinados empleados o directivos el derecho a percibir un bonus extraordinario, pagadero en metálico o en acciones cotizadas, bajo el cumplimiento de determinados requisitos. En la medida en que la liquidación puede realizarse en efectivo y, eventualmente, mediante un número variable de acciones equivalente al importe del incentivo, a opción de la sociedad dominante o del grupo, el compromiso tiene para la sociedad dominante la naturaleza de pasivo.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que, desde la perspectiva de la sociedad que recibe los servicios de los participantes, proceda el reconocimiento del correspondiente gasto, con la contrapartida que resulte aplicable conforme a la normativa contable, aun cuando el compromiso frente a los participantes haya sido asumido por la sociedad dominante.

En particular, de conformidad con la NRV 17.ª del PGC, en los planes liquidados en efectivo o en un importe basado en el valor de instrumentos de patrimonio, el gasto y el correspondiente pasivo deberán valorarse por el valor razonable del pasivo en la fecha o fechas en que se cumplan los requisitos para su reconocimiento. Posteriormente, hasta su liquidación, dicho pasivo se actualizará a valor razonable en cada cierre, imputándose a pérdidas y ganancias las variaciones de valoración.

En cuanto al momento de registro, el ICAC señala que, al efecto de periodificar adecuadamente el coste del servicio retribuido, se considerará aplicable el criterio de devengo. Por consiguiente, 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.

Por último, cuando el plan sea satisfecho por la sociedad dominante pero los servicios sean prestados a sociedades dependientes, será la sociedad empleadora, como entidad que recibe los servicios, la que deberá registrar el gasto de personal por el valor razonable del incentivo devengado, con abono a “otras aportaciones de socios”. En caso de que el pago fuese asumido por otra sociedad del grupo distinta de la dominante, deberán observarse los criterios contables que resulten aplicables a las operaciones entre empresas del grupo.

Este criterio resulta coherente con el mantenido por este Centro Directivo en consultas relativas a planes de retribución basados en instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante a empleados de sociedades dependientes. Así, en las consultas V2197-18, V3529-20 y V1807-22, partiendo del criterio

contable del ICAC, se admitió que la sociedad dependiente que recibe los servicios de los empleados reconociera el correspondiente gasto de personal con abono a fondos propios (en particular, a la cuenta de "otras aportaciones de socios"), aun cuando el plan hubiera sido instrumentado o asumido por la sociedad dominante y no existiera reembolso del coste por parte de la participada. Todo ello pone de manifiesto que, desde la perspectiva contable y fiscal, el gasto debe reconocerse en la entidad que recibe los servicios retribuidos, con independencia de que el compromiso o el pago material del incentivo sea asumido por la sociedad dominante u otra sociedad del grupo, sin perjuicio de la contrapartida contable que proceda en cada caso.

No obstante, debe precisarse que las consultas citadas se referían a planes satisfechos mediante la entrega de instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante, por lo que el momento de deducibilidad fiscal se analizaba conforme al artículo 14.6 de la LIS. En el presente supuesto, de acuerdo con el informe emitido por el ICAC, el incentivo tiene la consideración de pasivo, en la medida en que puede liquidarse en efectivo o mediante un número variable de acciones cotizadas equivalente al importe del incentivo. Por ello, la regla específica aplicable no será la prevista en el artículo 14.6 de la LIS, sino la contenida en los apartados 3.e) y 5 del artículo 14 de la LIS.

Asimismo, este criterio se completa con el mantenido por este Centro Directivo en consultas relativas a planes de incentivos basados en instrumentos de patrimonio o vinculados al valor de la entidad o del grupo y a eventos de liquidez, como la V2118-22 y, más recientemente, las consultas V2045-24, V2047-24, V2049-24, V0812-26 y V0818-26, en las que se concluye que, tratándose de gastos correspondientes a pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución, el gasto asociado al correspondiente pasivo no resulta fiscalmente deducible en el período impositivo en que se registre contablemente, sino en aquel en que se aplique la provisión o el gasto se destine a su finalidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 14.5 de la LIS.

Una vez sentado lo anterior, a efectos de la presente contestación, se parte del supuesto de que las retribuciones del consejero y de los directivos a que se refiere el escrito de consulta, derivadas del plan de incentivos, tienen la consideración de gastos de personal que se corresponden con pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a los empleados.

En este sentido, y en relación con las provisiones y otros gastos, el artículo 14 de la LIS 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 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 determina un gasto que cumple los requisitos anteriores, el mismo tendrá, en principio, la consideración de fiscalmente deducible.

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, una vez registrado contablemente, no será fiscalmente deducible en el período impositivo en que se registre el correspondiente pasivo o provisión, sino en el período impositivo en que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

En el supuesto concreto planteado, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta y con el criterio contable manifestado por el ICAC, el gasto derivado del incentivo será registrado contablemente por la entidad que recibe los servicios prestados por cada uno de los participantes. Así, la entidad X registrará el gasto correspondiente a los managers que prestan servicios en dicha entidad, mientras que la entidad Y registrará el gasto correspondiente a los managers que prestan servicios en esta última, sin perjuicio de que la contrapartida contable pueda diferir en función de la entidad que asuma o satisfaga materialmente el pago del incentivo.

Partiendo de lo anterior, el gasto derivado del incentivo tendrá, en principio, la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que responda a una retribución onerosa satisfecha a empleados, directivos o consejeros ejecutivos por los servicios prestados en beneficio de la entidad correspondiente, se encuentre debidamente contabilizado, imputado con arreglo a la normativa contable y justificado documentalmente, y no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto establecido en la normativa del Impuesto.

No obstante, al tratarse de gastos correspondientes a pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución y satisfechos en efectivo o mediante un número variable de acciones equivalente al importe del incentivo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.3.e) de la LIS. En consecuencia, dichos gastos no serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se registre contablemente el correspondiente pasivo o provisión, sino en el período impositivo en que, conforme al artículo 14.5 de la LIS, se aplique la provisión o el gasto se destine a su finalidad.

En particular, el gasto se entenderá destinado a su finalidad cuando se produzca la liquidación del incentivo y el correspondiente pago a los participantes, una vez producido el evento de liquidez y cumplidos los restantes requisitos establecidos en el plan. Todo ello con independencia de que el pago material del incentivo sea efectuado por la sociedad dominante o por otra sociedad del grupo, sin perjuicio del adecuado registro contable que proceda en cada una de las entidades intervinientes conforme a la normativa contable aplicable y, en particular, a los criterios señalados por el ICAC en su informe.

Lo anterior se entiende, asimismo, sin perjuicio de la valoración que proceda, conforme al artículo 18 de la LIS, respecto de las relaciones económicas que puedan derivarse entre las entidades del grupo como consecuencia de la asunción del coste del incentivo.

Por último, debe hacerse referencia al supuesto de los consejeros ejecutivos incluidos en el plan. Según se manifiesta en el escrito de consulta, en el caso del consejero delegado de la entidad X, la retribución derivada del incentivo se encuentra prevista en los estatutos sociales y en el correspondiente contrato aprobado por el consejo de administración, conforme a la normativa mercantil aplicable.

En relación con la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a administradores, este Centro Directivo ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente en la consulta V1927-24, en la que, en un supuesto relativo a la retribución variable satisfecha a un consejero delegado, 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 toma en consideración la doctrina fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2024, recurso de casación número 9078/2022, en relación con la deducibilidad fiscal de las retribuciones satisfechas a administradores y consejeros ejecutivos.

De acuerdo con lo anterior, como ha indicado este Centro Directivo en las consultas V0812-26 y V0818-26, 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 cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a la normativa contable —sin perjuicio de la especialidad fiscal prevista en el artículo 14 de la LIS— y justificación documental, y 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