ÍNDICE

Consulta de la DGT

SOCIEDADES DE NUEVA CREACIÓN
IS. TIPO DEL 15% EN SOCIEDADES DE NUEVA CREACIÓN. La DGT condiciona el tipo reducido del 15% en sociedades de nueva creación a que la actividad inmobiliaria no haya sido transmitida por entidades vinculadas y a la ausencia de grupo mercantil
En la consulta vinculante V0066-26, de 20 de enero de 2026, la DGT admite que una promotora inmobiliaria participada al 25% por cuatro sociedades vinculadas puede aplicar el tipo del 15% del artículo 29.1 LIS, pero no se pronuncia de forma cerrada al no poder verificar si concurre la transmisión previa de la actividad que excluiría el incentivo.
pág. 2

EXENCIÓN DEL ART. 21 LIS
IS. VENTA DE PARTICIPACIONES. La parte contingente del precio en la venta de participaciones también puede beneficiarse de la exención del artículo 21 LIS, aun cuando se devengue en un ejercicio posterior a la transmisión
La DGT confirma que, si el precio variable no es estimable de forma fiable en el momento de la venta, la renta se imputa al período en que se cumplen las condiciones futuras, pero la exención del artículo 21.3 LIS se mantiene porque los requisitos subjetivos se verifican en la fecha de la transmisión.
pág. 5

Sentencia

CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA
LGT. RECALIFICACIÓN. El Tribunal Supremo confirma que Hacienda no puede recalificar por la vía del art. 13 LGT una reducción de capital con devolución de aportaciones: debe acudir al procedimiento de conflicto del art. 15 LGT, y su omisión acarrea la nulidad de la liquidación de IRPF.
El Tribunal Supremo declara que la Administración tributaria no puede recalificar una operación de adquisición de autocartera seguida de amortización de acciones como reducción de capital con devolución de aportaciones mediante la simple aplicación del artículo 13 LGT, siendo imprescindible la previa tramitación del procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT.
pág. 8

GASTO
IS. RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES. El Supremo confirma que la retribución de administradores prevista en estatutos es gasto deducible aunque su incremento no haya sido aprobado por la junta general: un mero defecto mercantil no es «actuación contraria al ordenamiento jurídico»
La retribución de los administradores sigue siendo gasto deducible aunque existan irregularidades mercantiles formales: Hacienda debe acreditar la causa legal que impide la deducción
pág. 10

Consulta de la DGT

SOCIEDADES DE NUEVA CREACIÓN

IS. TIPO DEL 15% EN SOCIEDADES DE NUEVA CREACIÓN. La DGT condiciona el tipo reducido del 15% en sociedades de nueva creación a que la actividad inmobiliaria no haya sido transmitida por entidades vinculadas y a la ausencia de grupo mercantil

En la consulta vinculante V0066-26, de 20 de enero de 2026, la DGT admite que una promotora inmobiliaria participada al 25% por cuatro sociedades vinculadas puede aplicar el tipo del 15% del artículo 29.1 LIS, pero no se pronuncia de forma cerrada al no poder verificar si concurre la transmisión previa de la actividad que excluiría el incentivo.

Fecha: 20/01/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta V0066-26 de 20/01/2026

SÍNTESIS: La DGT analiza **la aplicación del tipo reducido del 15%** en el Impuesto sobre Sociedades a una sociedad de nueva creación dedicada a la promoción inmobiliaria, participada inicialmente por cuatro sociedades vinculadas.

La DGT concluye que **la entidad podrá beneficiarse del tipo reducido previsto en el artículo 29.1** de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que desarrolle efectivamente una actividad económica, no tenga la condición de entidad patrimonial y no forme parte de un grupo mercantil en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

No obstante, el aspecto determinante del caso reside en verificar que **no se haya producido la transmisión de una actividad económica previamente desarrollada** por entidades vinculadas a la nueva sociedad. Aunque dos de los socios ya habían desarrollado actividades de promoción inmobiliaria y aplicado anteriormente el tipo reducido, la consulta señala que únicamente se aportará financiación al proyecto y no activos ni elementos afectos a una actividad previa, por lo que la DGT no aprecia, con los datos aportados, la existencia de una continuidad empresarial, si bien deja esta cuestión sujeta a la comprobación de los hechos.

Asimismo, el Centro Directivo recuerda que **la inexistencia de grupo mercantil** debe analizarse **en el primer período impositivo con base imponible positiva y en el siguiente**, que son los ejercicios en los que puede aplicarse el incentivo fiscal.

La consulta refuerza el criterio administrativo según el cual la mera coincidencia de socios o la realización previa de actividades similares por entidades vinculadas **no impide, por sí sola,** la aplicación del tipo reducido del 15%, siendo necesario acreditar que la nueva sociedad no constituye una mera continuación de una actividad preexistente.

HECHOS

- La entidad consultante es una sociedad limitada constituida en 2025 para desarrollar una actividad de promoción inmobiliaria (CNAE 4110).
- Su capital social pertenece inicialmente a cuatro sociedades limitadas unipersonales, cada una con una participación del 25%. Los titulares reales de dichas sociedades son dos hermanos, su padre y una cuarta persona sin relación de parentesco.
- Asimismo:
  - Está prevista la incorporación de nuevos inversores para financiar el proyecto inmobiliario.
  - Como consecuencia de dicha entrada, ninguno de los socios actuales mantendría una participación superior al 25%.
  - Los socios actuales y futuros no aportarán activos a la sociedad (ni inmobiliarios ni de otra naturaleza), limitándose las aportaciones a financiación.

- No existe ningún pacto parasocial o acuerdo que permita a un socio controlar la mayoría de los derechos de voto.
- Dos de las sociedades socias ya desarrollaron anteriormente actividades de promoción inmobiliaria y aplicaron en su momento el tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación.
- La consultante manifiesta expresamente que no forma parte de un grupo mercantil en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

- La cuestión planteada consiste en determinar si la sociedad consultante puede acogerse al tipo reducido del 15% previsto para entidades de nueva creación en el Impuesto sobre Sociedades.

Contestación de la DGT y fundamentos jurídicos

- La Dirección General de Tributos concluye que la entidad **podrá aplicar el tipo reducido del 15% previsto en el artículo 29.1 de la LIS**, siempre que:
  - Realice efectivamente una actividad económica.
  - No tenga la consideración de entidad patrimonial.
  - No forme parte de un grupo mercantil en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.
  - No exista una transmisión previa de la actividad económica desde entidades vinculadas a la nueva sociedad.

Fundamentos jurídicos empleados por la DGT

A) La entidad debe desarrollar una actividad económica

- La DGT recuerda que el beneficio fiscal está reservado a entidades de nueva creación que desarrollen una actividad económica.
- Por tanto, la sociedad deberá ordenar por cuenta propia medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- La promoción inmobiliaria constituye una actividad económica cuando concurren dichos requisitos.

B) Debe analizarse si existe transmisión de una actividad previa realizada por entidades vinculadas

El artículo 29.1.a) de la LIS excluye la aplicación del incentivo cuando:

- La actividad hubiera sido realizada previamente por personas o entidades vinculadas.
- Dicha actividad se hubiera transmitido a la entidad de nueva creación por cualquier título jurídico.

La DGT observa que las cuatro sociedades socias están vinculadas con la consultante conforme al artículo 18.2.a) de la LIS, ya que cada una posee exactamente un 25% del capital social.
Sin embargo, la consulta indica que:

- No se aportan activos.
- No se transmite patrimonio empresarial.
- Únicamente se aporta financiación.

La DGT señala que, con los datos facilitados, **no puede comprobar si realmente ha existido o no transmisión de una actividad económica**, por lo que deja esta cuestión abierta a la comprobación de los hechos concretos.
Este es el elemento esencial del caso: si se acreditara que existe una mera continuación de una actividad previamente desarrollada por las entidades vinculadas, el tipo reducido no resultaría aplicable.

C) No resulta aplicable la exclusión relativa a personas físicas con más del 50%

El artículo 29.1.b) de la LIS impide considerar iniciada una nueva actividad cuando:

- La actividad hubiera sido ejercida durante el año anterior por una persona física.
- Dicha persona ostente directa o indirectamente más del 50% del capital de la entidad de nueva creación.

La DGT descarta esta limitación porque los socios de la consultante son personas jurídicas y no personas físicas.

D) La entidad no debe formar parte de un grupo mercantil

La LIS excluye expresamente del incentivo a las entidades que formen parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.
Según los hechos expuestos:

- Ningún socio ostenta la mayoría de los derechos de voto.
- No existen acuerdos de control.
- La entidad declara no pertenecer a un grupo mercantil.

La DGT acepta esta circunstancia, aunque recuerda que el análisis debe efectuarse en el momento relevante para aplicar el incentivo.

E) Momento en que debe analizarse la existencia de grupo

La consulta recuerda el criterio mantenido en la Consulta Vinculante V0178-25.
Según dicho criterio, la existencia o no de grupo mercantil debe analizarse:

- En el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva.
- Y en el período impositivo siguiente.

Por tanto, la futura entrada de inversores deberá valorarse en esos ejercicios concretos.

F) Duración temporal del beneficio fiscal

La DGT recuerda el criterio fijado por el TEAC en Resolución de 24 de julio de 2023 (RG 4696/2023).
El tipo reducido del 15% resulta aplicable:

- En el primer período en que la base imponible sea positiva.
- Y también en el período siguiente.

Ello ocurre incluso si en ese segundo ejercicio la base imponible resulta negativa.

Artículos

Artículo 29.1 LIS
Es el precepto central de la consulta. Regula:

- El tipo reducido del 15%.
- Los supuestos en que no existe verdadera actividad de nueva creación.
- La exclusión por pertenencia a grupo mercantil.
- La exclusión de entidades patrimoniales.

Artículo 18.2.a) LIS
Permite determinar cuándo existe vinculación entre una entidad y sus socios.
La DGT concluye que las sociedades socias son entidades vinculadas porque cada una posee un 25% del capital social.
Artículo 5.1 LIS
Define el concepto de actividad económica, requisito imprescindible para acceder al tipo reducido.
Artículo 5.2 LIS
Excluye de la aplicación del tipo reducido a las entidades patrimoniales.
Artículo 42 del Código de Comercio
Determina cuándo existe un grupo mercantil.
La pertenencia a un grupo impide aplicar el régimen de entidades de nueva creación.

Consulta de la DGT

EXENCIÓN DEL ART. 21 LIS

IS. VENTA DE PARTICIPACIONES. La parte contingente del precio en la venta de participaciones también puede beneficiarse de la exención del artículo 21 LIS, aun cuando se devengue en un ejercicio posterior a la transmisión

La DGT confirma que, si el precio variable no es estimable de forma fiable en el momento de la venta, la renta se imputa al período en que se cumplen las condiciones futuras, pero la exención del artículo 21.3 LIS se mantiene porque los requisitos subjetivos se verifican en la fecha de la transmisión.

Fecha: 27/01/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta V0062-26 de 15/01/2026

SÍNTESIS: La DGT concluye que **la renta derivada de un precio contingente pactado** en la transmisión de participaciones sociales **puede acogerse a la exención** del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, **aunque su devengo e integración en la base imponible se produzcan en un ejercicio posterior al de la venta**.

La consulta analiza un supuesto de transmisión de participaciones en una sociedad promotora inmobiliaria cuyo precio se dividía en una parte fija y otra variable condicionada al cumplimiento de determinados hitos futuros. La DGT considera que, si el importe contingente no podía estimarse razonablemente en el momento de la transmisión, la renta se imputará al ejercicio en que se cumplan las condiciones pactadas. No obstante, ello no impide la aplicación de la exención del artículo 21 LIS, siempre que los requisitos exigidos por dicho precepto se cumplieran en la fecha de la transmisión.

Asimismo, recuerda que la exención puede verse limitada en caso de entidades patrimoniales y que, cuando resulte aplicable, la renta positiva exenta debe minorarse en el 5% correspondiente a gastos de gestión.

La resolución confirma el criterio ya sostenido por la DGT en consultas anteriores, reforzando la seguridad jurídica en operaciones de compraventa de participaciones con mecanismos de earn-out o contraprestaciones variables.

HECHOS

- La entidad consultante es una sociedad dedicada a la inversión, promoción y gestión de inversiones inmobiliarias.
- Dentro de su actividad participa en distintas sociedades vehículo (SPV) destinadas al desarrollo de proyectos inmobiliarios.
- En 2019 transmitió a una entidad independiente el **70% de las participaciones** de una SPV dedicada a la promoción de un centro comercial en la provincia de Lérida.
- El precio de venta se estructuró en dos componentes:
  - **Precio fijo**, devengado en el momento de la transmisión.
  - **Precio contingente o variable**, cuyo cobro quedó condicionado al cumplimiento de determinadas circunstancias futuras:
    - Obtención de licencia comercial y licencia de obras.
    - Alcanzar un determinado nivel de prealquiler de los locales del futuro centro comercial.
- Inicialmente dichas condiciones debían cumplirse antes del 31 de diciembre de 2022, aunque posteriormente las partes ampliaron el plazo hasta el 31 de diciembre de 2025.
- La entidad aplicó en 2019 la exención prevista en el artículo 21 LIS sobre la renta derivada de la parte fija del precio, al cumplirse los requisitos exigidos legalmente.

- Asimismo, manifiesta que las SPV desarrollan una auténtica actividad económica de promoción inmobiliaria, disponiendo de medios materiales y personales integrados en el grupo empresarial.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

La entidad pregunta si la **renta derivada del precio contingente** podrá acogerse igualmente a la exención del artículo 21.3 LIS, aun cuando:

- El derecho al cobro se materialice en un ejercicio posterior.
- La renta se registre contablemente y se integre en la base imponible varios años después de la transmisión.
- Entre la fecha de venta y el devengo del precio variable haya transcurrido más de un año.

En definitiva, se cuestiona si la exención puede aplicarse a una renta que nace de la misma transmisión pero cuyo reconocimiento fiscal se produce en un ejercicio posterior.

CONTESTACIÓN DE LA DGT

- **La DGT responde afirmativamente**
- La Dirección General de Tributos concluye que la renta derivada del precio contingente **puede beneficiarse de la exención del artículo 21 LIS**, siempre que se cumplieran los requisitos exigidos por dicho precepto en el momento de la transmisión de las participaciones.

A) Imputación temporal de la renta

- La DGT comienza recordando que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina conforme al resultado contable corregido por las normas fiscales.
- Por ello, la imputación temporal de la renta debe realizarse de acuerdo con el criterio de devengo.
- Respecto al precio variable distingue dos situaciones:
  Si el precio contingente podía estimarse razonablemente en la fecha de la venta
  La renta se entendería devengada en el propio ejercicio de la transmisión.
  Si el precio contingente dependía de hechos futuros inciertos imposibles de estimar
  La renta se devengará en el período en que dichos hechos se produzcan.
- En el caso analizado, la DGT entiende que el precio variable dependía de acontecimientos futuros inciertos (obtención de licencias y niveles mínimos de comercialización), por lo que la renta debe integrarse en la base imponible del ejercicio en que dichas condiciones se cumplan.

B) Aplicación de la exención del artículo 21 LIS

- La cuestión relevante es determinar si el devengo posterior impide aplicar la exención.
- La DGT concluye que no.
- La renta contingente deriva directamente de la misma operación de transmisión de participaciones y, por tanto, conserva la misma naturaleza que la renta obtenida inicialmente.
- Por ello, para determinar la aplicación de la exención debe verificarse si en la fecha de la transmisión se cumplían los requisitos del artículo 21 LIS.
- En particular:
  - Participación mínima del 5%.
  - Tenencia ininterrumpida durante al menos un año.
  - Cumplimiento de los requisitos exigidos para la entidad participada.
  - Que no resulte aplicable la limitación prevista para entidades patrimoniales.
- Dado que la consultante poseía y transmitió una participación superior al 5% (70%) y había mantenido dicha participación durante más de un año, la DGT considera cumplidos los requisitos legales.

C) Análisis de la condición de entidad patrimonial

La DGT analiza expresamente si la SPV transmitida podría tener la consideración de entidad patrimonial.
Tras examinar los hechos expuestos concluye que:

- Las sociedades desarrollaban una actividad efectiva de promoción inmobiliaria.

- Existían medios materiales y personales afectos a dicha actividad.
- La actividad económica puede apreciarse considerando conjuntamente los medios del grupo mercantil.

Por ello entiende que las SPV no tienen carácter patrimonial a efectos del artículo 5 LIS.

D) Aplicación de la reducción del 5%

- La DGT recuerda finalmente que la exención del artículo 21 no es plena.
- La renta positiva que resulte exenta deberá reducirse en un **5% en concepto de gastos de gestión**, de manera que la exención efectiva alcanza el **95% de la renta positiva**.

Artículos en los que se basa la contestación

Artículo 10.3 LIS

Porque establece que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades parte del resultado contable, lo que obliga a analizar cuándo debe reconocerse contablemente el precio contingente.

Artículo 11.1 LIS

Imputación temporal de ingresos y gastos

Es la norma que permite determinar en qué ejercicio debe integrarse la renta derivada del precio variable, distinguiendo entre importes estimables y contingencias futuras inciertas.

Artículo 21.1 y 21.3 LIS

Exención sobre dividendos y plusvalías por transmisión de participaciones

Es la norma que regula la exención de las rentas obtenidas por la transmisión de participaciones cuando concurren determinados requisitos de participación y permanencia.

La cuestión principal de la consulta consiste precisamente en determinar si esta exención alcanza también al precio contingente.

Artículo 21.5 LIS

Limitación para entidades patrimoniales

Porque la exención puede verse restringida cuando la sociedad participada tenga carácter patrimonial.

La DGT analiza esta cuestión para verificar que la SPV desarrolla una actividad económica real.

Artículo 21.10 LIS

Minoración del 5% por gastos de gestión

Porque incluso cuando procede la exención, la renta positiva debe reducirse en un 5%, lo que limita la exención efectiva al 95%.

Artículo 5 LIS

Concepto de actividad económica y entidad patrimonial

Permite determinar si la SPV transmitida desarrolla una actividad económica o debe considerarse entidad patrimonial, circunstancia que condiciona la aplicación de la exención.

Artículos 105 y 106 LGT

Porque la DGT recuerda que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para la aplicación de la exención.

Sentencia

CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA

LGT. RECALIFICACIÓN. El Tribunal Supremo confirma que Hacienda no puede recalificar por la vía del art. 13 LGT una reducción de capital con devolución de aportaciones: debe acudir al procedimiento de conflicto del art. 15 LGT, y su omisión acarrea la nulidad de la liquidación de IRPF.

El Tribunal Supremo declara que la Administración tributaria no puede recalificar una operación de adquisición de autocartera seguida de amortización de acciones como reducción de capital con devolución de aportaciones mediante la simple aplicación del artículo 13 LGT, siendo imprescindible la previa tramitación del procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT.

Fecha: 19/05/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 19/05/2026

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo ha reiterado que la Administración tributaria no puede recalificar directamente, al amparo del artículo 13 LGT[1], una operación consistente en la adquisición de acciones propias por la sociedad (autocartera) seguida de su amortización, para someterla al régimen fiscal de las reducciones de capital con devolución de aportaciones del artículo 33.3.a) LIRPF. Cuando la AEAT considera que el conjunto de operaciones persigue un resultado fiscal distinto al derivado de su configuración jurídica, **debe acudir previamente al procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria** del artículo 15 LGT[2]. La sentencia refuerza las garantías procedimentales de los contribuyentes y delimita el alcance de la potestad de calificación de la Administración.

HECHOS

- El contribuyente transmitió participaciones/valores a la propia sociedad, que los adquirió en autocartera. Posteriormente, la sociedad **redujo capital amortizando** esos valores. El contribuyente trató la operación como transmisión generadora de ganancia o pérdida patrimonial en IRPF.

[1] **Artículo 13. Calificación.**
Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

[2] **Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**
1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:
a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

- Hacienda sostuvo que, en realidad, el conjunto debía calificarse como **reducción de capital con devolución de aportaciones**, con el régimen del art. 33.3.a) LIRPF, usando directamente la potestad de calificación del art. 13 LGT.
- En casación, el objeto fue determinar si la Administración podía hacer esa recalificación directamente o si debía tramitar antes el procedimiento de **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** del art. 15 LGT.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

- El Tribunal Supremo niega esa posibilidad: la AEAT **no puede recalificar directamente** esas operaciones como reducción de capital con devolución de aportaciones al amparo del art. 13 LGT. Debe tramitar previamente el procedimiento del art. 15 LGT. La doctrina se reitera en STS 54/2026, STS 94/2026 y resoluciones posteriores.

Fundamentos jurídicos

- El art. 13 LGT permite calificar los hechos conforme a su verdadera naturaleza jurídica, **pero no autoriza a sustituir un negocio válido por otro** régimen fiscal cuando la Administración aprecia una estructura artificiosa o impropia.
- Cuando lo que se discute es que varios actos formalmente válidos —autocartera y posterior amortización— producen un resultado fiscal que la Administración considera abusivo, la vía correcta no es la simple calificación, sino el **conflicto en la aplicación de la norma**. Ese procedimiento incorpora garantías específicas y exige una declaración formal previa.
- El Supremo distingue, además, los casos en que la propia operación societaria nace ya como reducción de capital mediante adquisición de participaciones para amortizarlas, supuesto previsto en la normativa mercantil, de aquellos en que la Administración reconstruye el conjunto negocial ex post.

> **Artículos**
> Art. 13 LGT: regula la calificación tributaria. Se aplica porque la AEAT intentó usarlo para recalificar la operación.
> Art. 15 LGT: regula el conflicto en la aplicación de la norma. Es el procedimiento exigido por el Supremo.
> Art. 33.3.a) LIRPF: regula el tratamiento de reducciones de capital con devolución de aportaciones. Es el régimen fiscal que Hacienda pretendía aplicar.
> Arts. 338 y ss. LSC: contemplan la reducción mediante adquisición de participaciones o acciones propias para amortización. Sirven para delimitar cuándo la operación es mercantilmente una reducción de capital.
> **Jurisprudencia relacionada**
> En el mismo sentido: STS de 6 de mayo de 2025, rec. 3532/2023

Sentencia

GASTO

IS. RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES. El Supremo confirma que la retribución de administradores prevista en estatutos es gasto deducible aunque su incremento no haya sido aprobado por la junta general: un mero defecto mercantil no es «actuación contraria al ordenamiento jurídico»

La retribución de los administradores sigue siendo gasto deducible aunque existan irregularidades mercantiles formales: Hacienda debe acreditar la causa legal que impide la deducción

Fecha: 18/05/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 18/05/2026

SÍNTESIS: La Sentencia del TS consolida la **doctrina favorable a la deducibilidad fiscal** de las retribuciones satisfechas a administradores cuando estas responden a servicios efectivamente prestados y cumplen los requisitos contables de contabilización, imputación y justificación.

El caso se refería a una sociedad a la que **la AEAT había rechazado la deducción de las remuneraciones** abonadas a sus consejeros delegados **por considerar que el incremento de dichas retribuciones no había sido aprobado por la Junta General**, lo que supondría una infracción de la normativa mercantil y, en consecuencia, un gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15.f LIS).

El **Tribunal Supremo estima el recurso y anula la regularización**, declarando que **la mera infracción de requisitos mercantiles o estatutarios no convierte automáticamente el gasto en no deducible**. Asimismo, recuerda que corresponde a la Administración acreditar la existencia de alguna causa legal de no deducibilidad y que las retribuciones de administradores vinculadas a la actividad empresarial no pueden calificarse como liberalidades.

La sentencia fija además que, **cuando el administrador ostente simultáneamente la condición de socio, la Administración no puede presumir que la remuneración encubre una distribución de beneficios, sino que debe probar expresamente dicha circunstancia.**

Esta resolución refuerza una línea jurisprudencial ya consolidada, limitando la aplicación del artículo 15.f) LIS a supuestos de especial gravedad y ofreciendo una mayor seguridad jurídica a las sociedades en materia de retribución de administradores.

HECHOS

- La sociedad **Huerta Dehesa Alcornocal, S.L.** fue objeto de actuaciones inspectoras relativas al **Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2018 y 2019**.
- La entidad tenía un consejo de administración integrado por representantes de tres de los cuatro socios de la sociedad. Los estatutos sociales, modificados por acuerdo de junta general de 14 de julio de 2016, establecían que los administradores serían retribuidos mediante:
  - Una participación del 10% en los beneficios sociales.
  - Una retribución fija y variable para los consejeros delegados, conforme a los contratos aprobados por el consejo de administración.
- En ejecución de dicha previsión estatutaria, en agosto de 2016 se formalizaron contratos con los consejeros delegados fijando una retribución anual de 18.000 euros.
- Posteriormente, el **Consejo de Administración**, en reunión celebrada el 28 de febrero de 2018, acordó modificar dichos contratos e incrementar la remuneración anual hasta **60.000 euros por consejero delegado**.
- La **AEAT no cuestionó**:
  - La realidad de los servicios prestados.

  - La contabilización del gasto.
  - Su imputación temporal.
  - Su justificación documental.
  - La correlación entre ingresos y gastos.
- La controversia se centró exclusivamente en que el incremento retributivo no había sido aprobado por la Junta General, entendiendo la Inspección que ello vulneraba el artículo 217.3 de la Ley de Sociedades de Capital.
- Por este motivo, la Administración consideró que las cantidades satisfechas constituían un **gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**, encuadrable en el artículo 15.f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y regularizó la situación tributaria de la entidad.
- El TEAR de Extremadura y posteriormente el TSJ de Extremadura confirmaron la regularización.

Objeto del recurso de casación

El Tribunal Supremo admitió el recurso para determinar:

- **Si las retribuciones satisfechas a los administradores, previstas estatutariamente y acreditadas, pueden considerarse una liberalidad o un gasto no deducible por el hecho de no haber sido aprobadas por la Junta General, o si la inobservancia de ese requisito mercantil no impide por sí misma la deducibilidad fiscal del gasto.**

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación**, casa la sentencia del TSJ de Extremadura y anula las liquidaciones practicadas por la AEAT.

Asimismo, fija la siguiente **doctrina jurisprudencial**:

Primera

- La retribución de los administradores correctamente contabilizada, imputada y justificada por la prestación efectiva de servicios constituye, en principio, un gasto deducible.

Segunda

- Corresponde a la Administración tributaria acreditar que concurre alguna de las causas legales que impiden su deducción.

Tercera

- La retribución de los administradores no constituye una donación o liberalidad cuando está vinculada a la actividad empresarial y a la obtención de ingresos.

Cuarta

- La infracción de normas estatutarias o mercantiles relativas a la retribución de administradores no constituye, por sí sola, un incumplimiento suficientemente relevante para impedir la deducción fiscal.

Quinta

- Cuando el administrador sea simultáneamente socio, la Administración **no puede presumir** que la retribución encubre una distribución de beneficios; debe alegarlo y probarlo expresamente.

Fundamentos jurídicos de la decisión

A) La Administración reconoció que existía un gasto real

El Tribunal destaca que la propia Inspección aceptó que concurrían todos los requisitos contables exigidos para la deducibilidad:

- Inscripción contable.
- Devengo.
- Justificación documental.
- Correlación con la actividad empresarial.

Por tanto, **no se discutía la existencia del gasto sino únicamente su tratamiento fiscal**.

B) El gasto contable es el punto de partida para la deducción fiscal

El Supremo recuerda su jurisprudencia consolidada según la cual:

- Todo gasto fiscalmente deducible debe ser previamente un gasto contable.
- **Si la Administración pretende negar la deducción, debe acreditar la concurrencia de alguna causa específica de no deducibilidad prevista legalmente**.

No basta con afirmar la existencia de una irregularidad mercantil.

C) La retribución de administradores no es una liberalidad

La Sala insiste en una doctrina ya consolidada:
La remuneración satisfecha a administradores por servicios efectivamente prestados:

- Tiene carácter oneroso.
- Persigue el funcionamiento y desarrollo de la empresa.
- Está vinculada a la generación de ingresos.

Por ello no puede calificarse como liberalidad ni como donativo.

D) Interpretación restrictiva del artículo 15.f) LIS

La cuestión central consistía en determinar si la posible vulneración del artículo 217.3 de la Ley de Sociedades de Capital permitía considerar el gasto como derivado de una actuación contraria al ordenamiento jurídico.
El Tribunal responde negativamente.
La expresión:

- "gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"
- debe interpretarse de forma restrictiva.

Está reservada a supuestos de especial gravedad, como:

- Sobornos.
- Corrupción.
- Conductas ilícitas graves.

No puede extenderse automáticamente a cualquier incumplimiento formal de la normativa mercantil.
Aceptar la tesis de la Administración supondría convertir cualquier irregularidad societaria en una causa de rechazo de gastos fiscales, resultado que el Supremo considera contrario a la finalidad de la norma.

E) Hacienda no puede actuar como garante de los socios minoritarios

La Sala critica expresamente la actuación administrativa.
Según el Tribunal, la Administración tributaria trató de proteger la posición del socio discrepante que se había opuesto a la modificación retributiva.
Sin embargo:

- La defensa de los derechos societarios corresponde a los mecanismos previstos en la legislación mercantil.
- No corresponde a la AEAT asumir funciones de tutela de los socios mediante la denegación de gastos fiscalmente deducibles.

F) La doble condición de socio y administrador no permite presumir una distribución encubierta de beneficios

El Supremo aprovecha para reiterar una doctrina de enorme relevancia práctica.
Cuando el administrador sea también socio:

- No puede presumirse automáticamente que la remuneración encubre una distribución de dividendos.
- La Administración debe acreditar expresamente esa finalidad.
- La mera coincidencia de ambas condiciones resulta insuficiente.

> **Artículos**
> **Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades**
> Artículo 15.f) LIS

Era el precepto utilizado por la Inspección para negar la deducción del gasto, al considerar que derivaba de una actuación contraria al ordenamiento jurídico.
El Tribunal Supremo rechaza dicha interpretación y limita su aplicación a supuestos de especial gravedad.
Artículo 10.3 LIS
Sirve de fundamento para recordar que la base imponible parte del resultado contable, de modo que el gasto contable constituye el presupuesto inicial para la deducción fiscal.
Ley de Sociedades de Capital
Artículo 217.3 LSC
La AEAT sostenía que el incremento retributivo exigía aprobación de la Junta General.
El Tribunal admite que pudiera existir controversia mercantil sobre dicho requisito, pero considera que ello no impide automáticamente la deducción fiscal.
Artículo 249.3 LSC
Regula la aprobación de los contratos de consejeros delegados por el Consejo de Administración.
La sociedad defendía que el acuerdo de 2018 se había adoptado precisamente al amparo de este precepto.
Jurisprudencia relacionada
En el mismo sentido
STS de 30 de marzo de 2021 (RC 3454/2019)
Reconoce que son deducibles los gastos correlacionados con la actividad empresarial y dirigidos a mejorar los resultados de la empresa.
STS de 8 de febrero de 2021 (RC 3071/2019)
Establece que las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico del actual artículo 15.f) LIS no pueden equipararse a cualquier incumplimiento normativo.
STS de 13 de junio de 2024 (RC 78/2023)
Declara que las retribuciones reales, efectivas, contabilizadas y justificadas de administradores no pueden calificarse como liberalidades.
STS de 29 de abril de 2025 (RC 6392/2022)
Sistematiza la doctrina sobre la deducibilidad de las retribuciones de administradores y la carga probatoria de la Administración.
STS de 6 de julio de 2022 (RC 6278/2020) y STS de 11 de julio de 2022 (RC 7626/2020)
Reafirman los requisitos generales para la deducción de gastos en el Impuesto sobre Sociedades.