

La fiscalidad de la entrega de acciones a los trabajadores cuando aquélla se vincula al tiempo de permanencia en la entidad

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

La Dirección General de Tributos analiza la tributación por la que se verá afectada la entrega de acciones a los trabajadores en el contexto de los planes aprobados con ese objetivo cuando éstos están condicionados, entre otras cuestiones, por la permanencia del trabajador en la empresa durante un periodo determinado. En concreto, se examina la problemática que de ello puede derivarse cuando el perceptor no tiene la condición de residente fiscal en España durante alguno de los ejercicios que computan a esos efectos como requisito para la entrega de tales valores.

La Dirección General de Tributos, en su consulta V3139-17, de 4 de diciembre del 2017, analiza la fiscalidad relativa a la entrega de acciones por parte de una empresa a sus directivos realizada en el marco de un plan de entrega aprobado previamente en el que ésta se condiciona al cumplimiento de requisitos tales como un plazo mínimo de permanencia en la entidad o la consecución de determinados objetivos para la compañía.

Pues bien, en este caso concreto, el directivo que plantea la consulta tributó durante tres ejercicios —2012, 2013 y 2014— como residente fiscal en Polonia, a donde se desplazó como consecuencia de la asunción de nuevas responsabilidades dentro del grupo, y recuperó su residencia fiscal en España en el 2015. En este ejercicio percibió acciones derivadas del plan de entrega

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

aprobado en el 2012, rendimiento sobre el que se practicó la correspondiente retención a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En ese contexto, y a efectos de saber si dicha retención se practicó o no correctamente, el centro directivo examina si la renta derivada de la entrega de acciones llevada a cabo en marzo del 2015 se entiende o no devengada íntegramente en dicho año y, en función de la respuesta a esa cuestión, qué país —España o Polonia— es el que puede someterla a gravamen.

Para abordar esta cuestión, la Dirección General de Tributos comienza por recordar, después de traer a colación lo dispuesto por los artículos 17.1 y 42.1 de la Ley y el Reglamento, respectivamente, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que la entrega gratuita, o por precio inferior al normal de mercado, de acciones a los trabajadores por parte de la empresa, por su condición de tales, se califica de rendimiento del trabajo en especie.

Sentado lo anterior, procede determinar cuál es el ejercicio en el que deben imputarse dichos rendimientos, extremo que, teniendo en cuenta la regla general establecida por la ley en virtud de la cual los rendimientos del trabajo se imputan al periodo impositivo en que son exigibles por su perceptor, conduce a identificar como tal el ejercicio 2015.

Ahora bien, el centro directivo repara también en el hecho de que las acciones recibidas en ese ejercicio derivan de un plan de entrega del 2012, periodo impositivo en el que, junto con los dos siguientes, el trabajador era residente en Polonia. De ese modo, se plantea cómo incide en la tributación de esas acciones el hecho de que el directivo residiese en el extranjero durante una parte del periodo de permanencia en la empresa fijado en el plan como condición para que pudieran entregarse tales acciones.

Pues bien, la Dirección General analiza esta cuestión reparando, en primer lugar, en lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Polonia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, del que se desprende que corresponde al Estado de residencia la potestad para gravar los rendimientos del trabajo derivados del empleo, salvo que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado, en cuyo caso se prevé una tributación compartida.

A la vista de lo anterior y consultados los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sobre el artículo 15 en relación con un supuesto similar, concretamente respecto de la entrega de opciones sobre acciones, la Dirección General de Tributos concluye que, aunque España —como Estado de residencia del consultante— tiene derecho a gravar los rendimientos procedentes de la entrega de las acciones concedidas al trabajador, al ser residente en territorio español en el momento de la obtención de los citados rendimientos, Polonia —como Estado donde se prestó parte del trabajo que ha dado derecho a la percepción de esas acciones— también tiene derecho a gravar parte de esos rendimientos.

En este sentido, los citados comentarios establecen que, para que el Estado de la fuente pueda gravar los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares, éstos deben proceder del trabajo dependiente desarrollado en ese Estado, siendo esto válido independientemente del momento en el que puedan satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por parte del empleado.

De acuerdo con lo anterior, la Dirección General de Tributos concluye que el derecho a solicitar la devolución de ingresos que conforme a lo anterior se estimen indebidos corresponderá tanto a la entidad española retenedora que hubiera realizado el ingreso a cuenta como al consultante que la hubiera soportado, siendo este último, no obstante, quien tendrá derecho a la citada devolución del ingreso.

Por último, se recuerda en la consulta que la eventual tributación del trabajador en Polonia se efectuará de acuerdo con la normativa de dicho país, correspondiendo a España, como Estado de residencia, la eliminación de la doble imposición de acuerdo con nuestra legislación interna y con el convenio de doble imposición aplicable en este caso.