



DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS "STOCK OPTIONS"

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Consulta Vinculante 1807-22 de 29 de julio de 2022

En esta consulta, la Dirección General de Tributos se pronuncia una vez más sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del gasto de personal relativo a sistemas retributivos ligados a la acción. Concretamente se analizan tanto los planes de incentivos instrumentados mediante la entrega de acciones a los trabajadores, así como los sistemas de concesión de opciones sobre acciones, comúnmente denominados "stock options", consistentes en que la empresa concede a todos o parte de sus trabajadores, normalmente de forma gratuita, el derecho a adquirir acciones de la propia empresa o de una entidad del grupo a un precio determinado y en una fecha concreta.

El caso analizado es el siguiente:

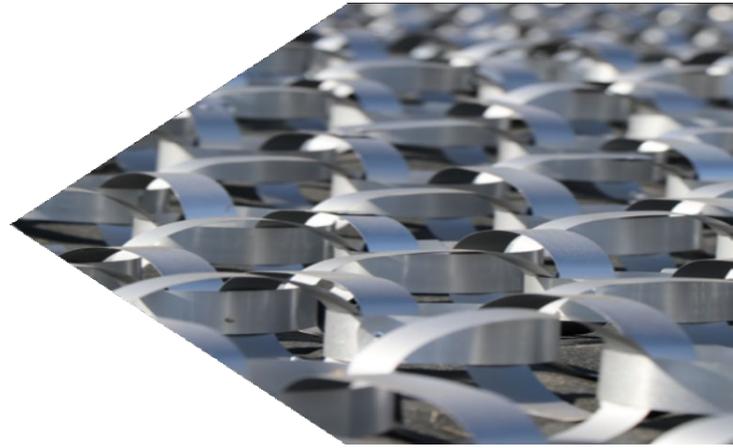
SUPUESTO DE HECHO

La entidad consultante es filial de un grupo multinacional, cuya matriz se encuentra situada en el Reino Unido.

Los empleados de la entidad filial disponen de un sistema de remuneración basado en la entrega de instrumentos de patrimonio de la entidad matriz que se concreta en

- i) un plan de opciones sobre acciones destinado a los trabajadores de la empresa española, entre otras filiales del grupo, y
- ii) un plan de entrega de acciones aplicable exclusivamente a los empleados que desempeñan puestos directivos.

Los planes retributivos descritos vinculan directamente a la entidad matriz con los empleados de la filial (entidad consultante), y ambas se liquidarán mediante la entrega de acciones (instrumentos de patrimonio) de la sociedad dominante, sin que se prevea la posibilidad de hacerlo en efectivo.



La filial no tendrá obligación de reembolsar el valor de los instrumentos de patrimonio emitidos por la matriz ni de otros costes asociados a los planes.

Contablemente, la entidad consultante reconoce el gasto de personal devengado teniendo como contrapartida el correspondiente incremento de patrimonio neto en concepto de aportación a los socios, todo ello de acuerdo con lo previsto por la Norma de Registro y Valoración 17ª del Plan General Contable 2007 y la consulta 7 el BOICAC 75. Se plantea si el gasto de personal devengado derivado de los planes retributivos descritos tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible para la filial en el periodo impositivo en el que se entregan a los empleados los instrumentos de patrimonio, con independencia de que la entidad filial no rembolsa a la entidad matriz el valor de los instrumentos de patrimonio entregados o los costes asociados a la transacción.

CRITERIO DE LA DGT

En primer lugar, la Dirección General de Tributos pasa a analizar el tratamiento contable de los instrumentos de patrimonio en base a la consulta del ICAC número 2 publicada en el BOICAC nº 97 de marzo de 2014, en relación al "Plan de retribución a los empleados de una sociedad dependiente basado en la entrega de instrumentos de patrimonio propio de la sociedad dominante"

En la mencionada consulta se establece que "(...) cuando la obligación (de entregar sus propios instrumentos de patrimonio a los trabajadores de la sociedad dependiente) es asumida por la sociedad dominante, sin contraprestación por la filial, este Instituto ha interpretado en la consulta 7 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, que los hechos deben calificarse como una operación de "aportación", cuyo registro contable sería el siguiente:

- En la filial, efectuando una aplicación analógica de la NRV 17ª, se reconocerá un gasto de personal de acuerdo con el principio de devengo, con abono directo a los fondos propios (en el epígrafe “Otras aportaciones de socios”). Ambos importes habrán de valorarse por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión. 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).
- De manera simétrica, la operación supone una aportación a la dependiente que se hace efectiva mediante el servicio de personal que ésta recibe a cambio de los instrumentos de patrimonio propio de la dominante. Por ello, en la respuesta se aclara que la contrapartida de las opciones entregadas constituirá, con carácter general, un mayor valor de la inversión que tiene la sociedad dominante en el patrimonio de la filial. (...)

Entrando en el tratamiento fiscal de los sistemas retributivos descritos, el órgano consultivo, parte de las siguientes premisas:

- Que el plan de adjudicación gratuita de instrumentos de patrimonio implantado en la entidad consultante es equivalente al analizado en la interpretación publicada en la consulta 7 del BOICAC nº 75 de septiembre de 2008.
- Que la retribución a los directivos y trabajadores a que se refiere el escrito de consulta tiene la consideración de gastos de personal que se corresponden con pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a los empleados.
- Que la operación planteada se realiza entre entidades vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS, por lo que deberá cumplirse con lo establecido en dicho precepto.
- La entidad consultante, en el ejercicio o ejercicios correspondientes, ha reconocido contablemente un gasto de personal con abono a fondos propios, valorados ambos importes por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Partiendo de estas premisas y en base al artículo 14.6 LIS, la DGT concluye lo siguiente:

- En el período impositivo en el que aún no se haya producido la entrega de los instrumentos de patrimonio, el gasto de personal contabilizado por la entidad consultante por este concepto, no será fiscalmente deducible, debiéndose practicar un ajuste positivo al resultado contable para calcular la base imponible de dicho período impositivo.
- En el período impositivo en el que se produzca la entrega de los instrumentos de patrimonio de la matriz inglesa a los directivos y trabajadores de la entidad consultante, cumpliendo todas las condiciones previstas para la consolidación del derecho, así como lo dispuesto en la normativa fiscal señalada, el gasto contable antes referido, que previamente no había sido fiscalmente deducible, será fiscalmente deducible.

