**Criterio Institucional sobre la participación accionaria de los colaboradores y colaboradoras en el marco de una relación laboral**

**Dirección General de Tributación**

**Ministerio de Hacienda**

**Resumen ejecutivo:** En los casos en que las empresas decidan ceder a sus empleados la titularidad de las acciones de la sociedad empleadora o de su grupo económico, a un precio inferior al ofrecido en el mercado, esa diferencia en el precio que beneficia al trabajador, debe gravarse con el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, conforme al artículo 32 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al constituirse en un beneficio dado por el patrono, asimilable a las gratificaciones laborales. La retención a aplicar corresponde a un 15% sobre el ingreso bruto de la renta percibida, en este caso, la suma o diferencia en el precio de la acción dado. Esta retención debe aplicarse sin deducción alguna, conforme lo establece el artículo 33 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**Normas de referencia**: Artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 29 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**Criterio Institucional No. DGT-CI-06-11 del 04 de marzo de 2011**

1º—Que los artículos 99 y 103 inciso e) de la Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante, Código Tributario, facultan a la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por todos los medios y procedimientos legales, permitiendo la interpretación administrativa de las disposiciones contenidas en dicho cuerpo legal.

2°-Que el artículo 1 de la resolución N° DGT- R-003-2011 de 4 de febrero de 2011, publicada en La Gaceta N° 43 de 2 de marzo de 2011, establece que la Dirección General de Tributación debe publicar los criterios institucionales de mayor relevancia en materia tributaria.

**Antecedentes**

1º- Como parte de los fenómenos económicos y de las prácticas internacionales que surgen en un mundo cada vez más globalizado, las empresas multinacionales han optado por incentivar a sus empleados, involucrándolos en la adquisición de acciones que conforman el capital social del grupo económico al que pertenece su patrono; lo que les permite identificarlos con la optimización máxima de los rendimientos de la empresa.

2º- La venta de acciones se ha promovido mediante planes de oferta de acciones, cuyo mercado va dirigido a sus propios empleados. Estas acciones pertenecen al capital social del grupo económico al que pertenece el patrono.

3º.-Algunas de estas empresas han establecido ciertas modalidades de adquisición de los títulos, tales como los denominados “S*tock Option plans”* uopciones de compra de acciones, o los “*Stock Grants*” o compra de acciones con descuento, en relación con el precio de mercado[[1]](#footnote-1)*.* Estosplanes brindan a los empleados la oportunidad de hacer una inversión y convertirse en parte de la sociedad que conforma el grupo económico de la empresa.

4º.- La diferencia entre los planes de oferta de acciones reside básicamente en la modalidad de pago de la acción (ahorro previo durante un tiempo en la empresa), los períodos de tiempo en el que se pueden adquirir las mismas, el tipo de empleado que puede beneficiarse de estos planes (sólo ejecutivos o por el contrario, la generalidad de los empleados), la forma de establecer el precio de adquisición de las acciones (porcentaje específico sobre el valor de mercado en el momento de la venta del título), etc. El común denominador de los planes reside en que la participación en los mismos es voluntaria por parte del trabajador y no forma parte del contrato laboral,no considerándose parte del salario del empleado. Asimismo, esta oferta no es permanente por parte de quien la ofrece, ya que la empresa puede otorgarlos, modificarlos o eliminarlos en cualquier momento, muchas veces siguiendo las políticas establecidas por la Casa Matriz.

5º.-En razón de lo anterior, se torna necesario hacer las consideraciones pertinentes respecto a este beneficio dado al empleado, debido a que los beneficios asimilables a gratificaciones -que surgen con motivo de una relación laboral- están sujetos al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente.

6º.- Estas instrucciones se hacen necesarias, a efecto de unificar el criterio de esta Dirección General, en relación con la aplicación de los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto al tema de referencia.

Tomando en consideración los hechos expuestos y las normas citadas, la Dirección General de Tributación, divulga el siguiente:

**CRITERIO INSTITUCIONAL**

**Sobre la participación accionaria de los colaboradores y colaboradoras en el marco de una relación laboral.**

**1.-La diferencia en el precio de venta de acciones que surja en el marco de una relación laboral, debe sujetarse al impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente:**

En los casos en que las empresas decidan ceder a sus empleados la titularidad de las acciones de la sociedad empleadora o de su grupo económico, a un precio inferior al ofrecido en el mercado, esa diferencia en el precio que beneficia al trabajador, debe gravarse con el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, conforme al artículo 32 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta –en adelante LIR-, al constituirse en un beneficio dado por el patrono, asimilable a las gratificaciones laborales.

La retención a aplicar corresponde a un 15% sobre el ingreso bruto de la renta percibida, en este caso, la suma o diferencia en el precio de la acción dado. Esta retención debe aplicarse sin deducción alguna, conforme lo establece el artículo 33 inciso ch) de la LIR.

**2.- La venta de acciones con descuento constituye un beneficio para el trabajador asimilable a las gratificaciones laborales:**

Ante todo, debe partirse que la diferencia en el precio de venta de las acciones se justifica en la existencia de una relación laboral.

De esta manera, sólo es gravable con el impuesto establecido en el artículo 32 inciso c) de la LIR, siempre que en el momento en que se realice la venta o cesión de acciones, el cesionario mantenga una relación laboral con el cedente u otra empresa del grupo económico al que pertenezca el patrono[[2]](#footnote-2) .

**2.a.- En cuanto al beneficio otorgado**:

La adquisición de acciones por parte del trabajador de la empresa, genera una serie de ventajas para el empleado, que pueden analizarse desde dos situaciones diferentes: la primera consiste en la ventaja o beneficio laboral que implica poder comprar las acciones a un precio inferior al valor del mercado –ventaja que sólo obtiene en su carácter de empleado-. La segunda, es el beneficio representado en la diferencia que se genera entre el precio de compra de la acción y el valor de mercado, ante su eventual venta.

En la primera situación, la ventaja que el empleado percibe, se presenta al momento en que se adquiere una acción por un precio inferior al precio real de mercado. En la segunda situación, la ventaja que se puede percibir, se presenta cuando el dueño de la acción decida venderla, y su valor en el mercado se haya incrementado en relación con el valor al día de la adquisición. La diferencia generada entre el valor de mercado de la acción desde el día en que se ejerció la opción de compra, o se compró la acción y el valor de mercado de la acción al día de la venta, representa una ganancia de capital para el trabajador.

Cualquiera que sea el plan o modalidad que elija el trabajador para adquirir las acciones a un precio inferior al de mercado, va a existir un beneficio laboral otorgado por su patrono o por otra de las empresas que formen parte de su grupo económico (ej: acciones de la casa matriz que no es residente fiscal en Costa Rica).

Este beneficio dado al trabajador, surge por decisión unilateral del cedente de las acciones, que es al final de cuentas el que toma la decisión de otorgar los planes de venta de acciones a precios inferiores a su valor real.

Al respecto, los beneficios que surjan con motivo de la existencia de una relación laboral, están gravados por el legislador, en el inciso c) del artículo 32 de la LIR, considerando como gravables:

“(...) *otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores(...)”*

La condición que se establece para que sea gravable este beneficio, reside en que éste sea similar a los mencionados en los incisos a) y b), y esas ventajas pueden originarse de un acto libre y voluntario del patrono.

**2.b.- El beneficio generado es asimilable a una gratificación laboral:**

La doctrina que conceptualiza la gratificación laboral -adoptada por la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia y otros órganos jurisdiccionales de trabajo costarricenses, refieren que:

*"...El significado que el uso le da a la palabra gratificación es el mismo de su origen latino, como premio o recompensa. MARTINS CATHARINO estima que la gratificación constituye un acto espontáneo que emana de la libre voluntad del empresario; por esto considera que las gratificaciones verdaderas no integran el salario del empleado, como obligación principal del patrono. Por tal razón, cuando se dice gratificación salario, se usa una expresión impropia, que encierra una contradicción en sus términos. Al constituir tales gratificaciones prestaciones independientes, no pueden crear obligaciones para quien las otorga, ni tampoco derecho correlativo en quien las recibe...Para PLA RODRIGUEZ, por gratificación debe entenderse "toda cantidad que el empleador entrega a su personal o algún integrante de éste, sin estar obligado por ninguna previsión contractual, ni por ninguna práctica o costumbre"; en otra oportunidad la definió como "aquellas sumas de dinero de tipo variable, otorgadas voluntariamente por el patrono a sus empleados a modo de premio o incentivo, para lograr la mejor dedicación o perseverancia de éstos". Para BARSSI, la gratificación es una dádiva que tiene típicamente el carácter de la voluntariedad, y con la que "el patrón reconoce las ventajas que se derivan de la colaboración normal del personal dependiente para el prosperar de la empresa". Calificadas las gratificaciones como prestaciones complementarias del salario o como elementos de éste, tienen ciertamente el carácter de remuneraciones extraordinarias. En el concepto de gratificaciones, a nuestro juicio, deben incluirse sólo aquellos beneficios que el empresario concede habitualmente o en forma excepcional a sus subordinados en relación con los servicios prestados por éstos y en atención a las ventajas que han podido reportar a la empresa en forma directa o indirecta...en su concepto general, constituye toda dádiva que el patrono da al trabajador sin estar obligado a ello, como obligación natural, no exigible por tanto compulsivamente. Constituye así y realmente una mera liberalidad de la empresa a favor de quienes en ella prestan servicios...Se ha señalado, con acierto, que la causa jurídica de la gratificación es distinta de la del salario y precisamente la causa liberalitis, "que no excluye naturalmente el ánimo, la intención del patrono, de compensar la actividad demostrada por los empleados, de premiar, por ejemplo, a los mejores empleados; sin que con eso asuma, jurídicamente, en la intención del que la dio, el valor de una contraprestación. La gratificación suele constituir un premio otorgado al trabajador por su contribución al trabajo o por la colaboración prestada a la empresa...."* (énfasis agregado). (Sentencia 97-050-LAB. 9:00 horas del 14/03/1997. Sala Segunda, Corte Suprema de Justicia.

Al respecto, dice el Voto N° 077, de las 18:25 horas del 28 de febrero de 2005. Tribunal de Trabajo, Sección Cuarta. II Circuito Judicial de San José.

“…*De previo, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, con el Voto 896-2000, de las diez horas diez minutos del 20 de octubre del año dos mil, ha sentado las bases para determinar cuando un premio es una liberalidad y cuando forma parte del salario, destacando, que éste último, contiene una naturaleza salarial cuando se otorga como un incentivo para la producción, en virtud de que el patrono se aprovecha de la actividad, del esfuerzo, el esmero de la trabajadora para obtener beneficios patrimoniales. Al respecto también pueden consultarse entre otros votos de la misma Sala, el 180-94, el 29-01. En la resolución supra citada, con apoyo del tratadista Américo Pla, en lo de interés dijo:* ***Más adelante, el mismo autor agrega: Se distinguen diversas formas de gratificaciones. En primer término, existen gratificaciones a título gratuito y a título oneroso. Las gratificaciones a título gratuito constituyen verdaderas liberalidades o donaciones que el patrón otorga al empleado, sin relación con el contrato de trabajo. Ejemplo: regalos en ocasión de la boda del empleado (). Son poco frecuentes y constituyen la excepción: no se presumen. Las gratificaciones a título oneroso son aquéllas que están vinculadas con el contrato de trabajo y que, de una u otra manera, buscan estimular al trabajador en su tarea o premiarlo por ella. La relación de causa y efecto entre el trabajo y la gratificación puede surgir más o menos claramente de las circunstancias; pero es la regla general que se presume a falta de prueba en contrario en virtud del carácter oneroso del propio contrato de trabajo. De la misma manera que se presume que ninguna prestación del trabajador es gratuita, también debe presumirse que ninguna prestación del empleador lo es: siempre procura, de una manera u otra, aumentar o mejorar el trabajo del empleado”.***

La adquisición de acciones por parte de los empleados a un precio inferior al de mercado, es asimilable al concepto desarrollado por la doctrina, en tanto resulta una generosidad otorgada por el patrono en su relación laboral, que implícitamente espera recibir algún provecho de sus subordinados, sea en forma cualitativa a través de la mayor permanencia en la empresa, o mayor motivación en el desempeño de sus tareas.

Podemos decir entonces que cuando el empleado adquiere las acciones a un precio inferior al de mercado, bajo cualquier modalidad o plan de oferta de acciones, se materializa un beneficio o ventaja, que bien puede asimilarse al concepto de gratificación establecido en el inciso a) del artículo 32) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**3.- Marco jurídico aplicable y elementos de la obligación jurídico tributaria:**

El artículo 32 de la LIR señala como ingresos afectos al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, el de las personas físicas domiciliadas en el país, cuya fuente de ingreso sea el trabajo personal dependiente, que se preste como producto de un servicio personal prestado a un patrono. Señala como objeto del impuesto:

*“c) otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie*”.

En cuanto al hecho generador y momento de retención correspondiente por parte del agente retenedor, éste surge en el momento en que se percibe la renta, es decir, en el momento en que se adquiere el beneficio asimilable a una gratificación, materializada en la adquisición de la acción con descuento, o en el momento de hacer efectiva la opción de compra de las acciones(artículo 32 inciso a) y 33 de la LIR).

Por las condiciones en que se encuentra regulado el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, los beneficios que perciba el trabajador están afectos a dicho impuesto, estableciendo como supuestos jurídicos: que sean producto de un trabajo personal, y al mismo tiempo, que ese trabajo personal se haya prestado en una relación de dependencia. Lo anterior, con fundamento en el párrafo primero del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que indica expresamente que los ingresos y beneficios afectos son aquellos cuya fuente sea “el trabajo personal dependiente”, así como el artículo 29 del Reglamento a la Ley citada que establece que el impuesto se aplicará sobre las rentas que se perciban por el trabajo personal en relación de dependencia.

De manera que, la forma en que el trabajador perciba beneficios de su patrono, sea voluntario, esporádico, en dinero o en especie, aunque no esté regulado en el contrato de trabajo, no es determinante para afirmar que no ocurre el hecho generador del tributo en análisis; lo cierto es que la ley grava cualquier otro ingreso o beneficio similar a los incluidos en los incisos a) y b) del artículo 32 citado.

Según razones antes expuestas, se determina que de la adquisición de las acciones de la sociedad, por parte de los empleados de la empresa, se derivará un beneficio laboral que se verá reflejado cuando se ejecute la opción de compra de las mismas, beneficio que se constituye en la diferencia que se genere entre el valor de mercado de las acciones y el precio con las que fueron adquiridas por parte del empleado.

Sobre este tema, no es trascendente que sea la casa matriz, otra empresa del grupo económico o la propia empresa empleadora, quien proporcione el beneficio, siendo que en realidad el beneficio dado deviene de un grupo económico con fines comunes. En ese sentido se atribuye la categoría de patrono al ente económico empresarial que se favorece con el servicio prestado por el trabajador, sin que tenga importancia la identificación de las distintas empresas que forman parte de todo el engranaje económico que constituye su unidad. Basta entonces con demostrar el nexo económico de las empresas que integran el grupo, para estimarla laboralmente como un mismo patrono[[3]](#footnote-3). Bajo esta línea de interpretación, esta Dirección General considera que lo importante para considerar que el beneficio recibido por el trabajador se encuentra sujeto al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente**,** es que se cumplan con los dos supuestos establecidos por el artículo 32 de la LIR: que el trabajo tenga carácter personal y que se brinde en una relación de dependencia, independientemente que sea la subsidiaria o su casa matriz la que efectúe el desembolso del beneficio.

En virtud de lo anteriormente expuesto, esta Dirección General considera que cuando los trabajadores adquieran acciones por un valor inferior al de mercado, obtienen un beneficio laboral asimilable a gratificaciones, que surge en el momento de hacer efectiva la opción de compra de las acciones, y que estará representado por la diferencia que se genere entre el valor de mercado de las acciones, y el precio preferencial pagado por el trabajador. Este beneficio se encuentra sujeto al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, conforme al artículo 32 inciso c) de la LIR. Asimismo, el patrono deberá efectuar la retención del impuesto, con una tarifa que, de acuerdo al artículo 33 de la LIR es de un quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna. Lo anterior, al constituirse un beneficio asimilable a una gratificación, que se producen por la relación laboral, como un acto espontáneo que emana de la libre voluntad de quien lo ofrece, y que es recibido por sus empleados, precisamente por su condición dentro de la compañía.

**Vigencia.** Este criterio rige a partir del día siguiente de que sea divulgado por medio del Digesto Tributario, apartado “Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda ([www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)).

**Francisco Villalobos Brenes**

**Director General de Tributación**

Jenny P. Jiménez Vargas

Directora Tributación Internacional

y Técnica Tributaria

**mcu**

1. ## Oficios DGT-545-6 , DGT-546-6, DGT-182-2010 y DGT- 62 -2011. Asimismo, Revista Tributarias números 193, de abril de 2003 (Carrillo Saborío, José Antonio) y 343 de 2006 (Torrealba Navas, Adrián).

   [↑](#footnote-ref-1)
2. Respecto a los elementos que deben conformar una relación laboral, esta Dirección ha citado los elementos aceptados por los órganos jurisdiccionales laborales, en el que destaca la subordinación que debe darse ante al patrono, por parte del trabajador. Oficio DGT-511-1998. [↑](#footnote-ref-2)
3. Sentencia No.188 de las 9:52 horas del 11 de febrero de 2000. Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia. [↑](#footnote-ref-3)