

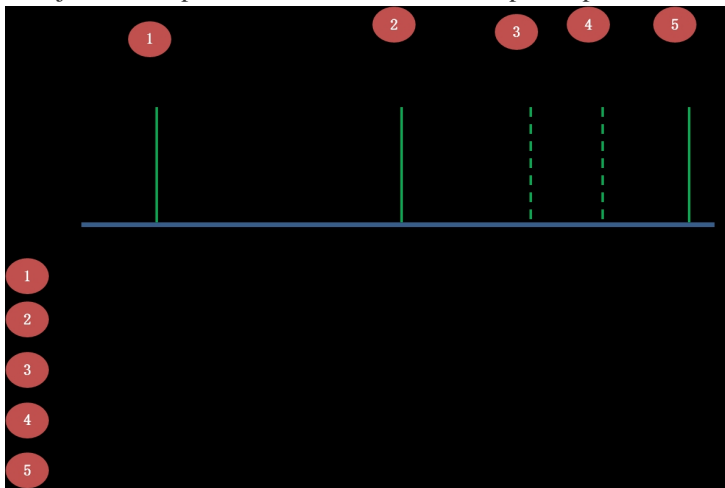
## EL TRATAMIENTO DE LA OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES POR TRABAJADORES EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE)



A nivel internacional, y en el caso específico de empresas multinacionales, es común la práctica de que se envíen trabajadores de la matriz ubicada en un país determinado, a una de las filiales o sucursales ubicada en otro país, pero sin que tales trabajadores pierdan el vínculo laboral con la empresa matriz.

De esta forma, estos trabajadores mantienen las prestaciones laborales originales que les otorgaba la empresa matriz, pudiendo en ocasiones encontrar entre tales prestaciones a la relativa del otorgamiento de una opción para compra de acciones de la empresa empleadora o de una de sus partes relacionadas.

A través de una opción financiera el trabajador tiene el derecho, mas no la obligación, de adquirir acciones de la empresa para la que trabaja o de una parte relacionada de ésta, a un precio preestablecido y en una fecha o período determinado.



De acuerdo al anterior diagrama, es posible observar diferentes momentos en el proceso de otorgamiento de opciones para compra de acciones a trabajadores, ya que un momento es cuando se le otorga la opción al trabajador, pero el cual es distinto al momento en que podrá ejercer dicha opción, ya que debemos recordar eso se hará en un momento futuro, sea en una fecha fija o dentro de un período de tiempo en el futuro, y que es cuando existirá un efecto fiscal para el trabajador, es decir, en el momento de otorgamiento de la opción no hay en ese momento repercusión fiscal alguna para el trabajador, sino que la habrá hasta el momento en que ejerza su derecho a la adquisición de las acciones.

De acuerdo a lo anterior, es común encontrar la situación en donde al trabajador se le otorga la opción cuando aún se encuentra laborando para la matriz en su país de origen, pero cuando ejerce la opción de adquirir las acciones es en un tiempo en donde ya está prestando servicios a la sucursal o filial en otro país, por lo que entonces es necesario determinar qué país será el que podrá gravar con el impuesto sobre la renta tal operación, y para ello hay que acudir a los tratados internacionales para evitar la doble tributación (TEDT) que México ha celebrado con diversos Estados.

En los diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación que México ha celebrado es posible encontrar un artículo donde se regula lo concerniente a los ingresos por sueldos, salarios y otras remuneraciones similares.

Dichos tratados en su redacción se han apegado al Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por lo que ante la imposibilidad y no ser el motivo de este trabajo, de analizar el contenido de todos y cada uno de los distintos tratados celebrados por nuestro país, es que a continuación se comentará lo que dicho Modelo de Convenio establece para el caso de las opciones de compra de acciones por trabajadores, aunque por supuesto que lo más recomendable es acudir al texto del tratado celebrado con el país de que se trate para determinar si es que existe alguna situación en particular que no se contemple en el Modelo de Convenio de la OCDE.

#### **TRABAJO DEPENDIENTE**

El Modelo Convenio de la OCDE contempla a las opciones de compra de acciones como parte de los ingresos por sueldos, salarios y otras remuneraciones similares que se regulan en su artículo 15, y lo contempla como una remuneración en especie que se obtiene por el trabajo dependiente, tal y como ocurre con los seguros médicos, el uso de automóvil, de vivienda, etc.

Es decir, se contempla como una prestación derivada de la relación laboral al considerar que las acciones que el trabajador recibirá al ejercer la opción de compra constituye una remuneración en especie.

#### **PAÍS QUE GRAVARÁ EL INGRESO**

La regla general en el caso de sueldos, salarios y remuneraciones similares, es que tales conceptos sólo pueden ser gravados por el país de residencia de quien los percibe, salvo que el servicio se desarrolle en el otro país contratante, ya que entonces este otro país podrá gravar el ingreso respectivo.

Tal país de la fuente, es decir, el país donde el servicio se prestó o desarrolló, podrá gravar las remuneraciones correspondientes, sin importar el momento en que las mismas se satisfagan, devenguen o adquieran de manera definitiva por el empleado, por lo que si para el tiempo en que esto ocurre el trabajador ya no presta servicios en el país de la fuente, éste aún mantendrá el derecho a gravarlos.

No obstante lo anterior, en el artículo 15 del Modelo Convenio de la OCDE se establece que las remuneraciones podrán ser gravadas por el país de residencia, aunque el servicio se desarrolle en otro país, si es que se cumplen los siguientes requisitos:

- a) El trabajador permanece en el país de la fuente durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de 12 meses, que comience o termine en el año fiscal considerado.
- b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del país de la fuente.
- c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el país de la fuente.

#### **CÓMO DETERMINAR SI LA OPCIÓN SOBRE ACCIONES PROVIENE DEL TRABAJO DESARROLLADO EN EL PAÍS DE LA FUENTE DEL SALARIO**

Es conveniente tener presente que estamos ante la presencia de una situación en la que un trabajador extranjero presta servicios dependientes en una empresa ubicada en otro país, pero manteniendo el vínculo contractual con la empresa de su país de origen, por lo que válidamente surge la duda en relación a si la opción de compra de acciones que le otorga la empresa residente en su país de origen proviene del trabajo que desarrolla en el otro país o si no es así.

Esto es importante determinarlo ya que en caso de que no fuera así, entonces el país de la fuente, el país donde el trabajador presta o desarrolla sus servicios, no podría gravar tal ingreso.

Para definir lo anterior, debe analizarse las condiciones contractuales asociadas a la opción de compra de acciones en cada caso en particular, pero tomando en cuenta los siguientes principios o situaciones:

1.- La opción de compra de acciones no debe estar vinculada a ningún servicio que se preste con posterioridad a la antigüedad en el empleo que se ha establecido como condición para que el trabajador adquiera el derecho de ejercicio de la opción.

Por lo que si una de las condiciones para que al trabajador se le conceda el derecho a la opción es que deba permanecer con la empresa un determinado tiempo previo a ello, pues entonces una vez transcurrido el plazo estipulado, la opción respectiva ya no podrá vincularse a servicios prestados con posterioridad.

Por ejemplo, si la condición para tener derecho a la opción es que el trabajador tenga al menos 2 años laborando para la empresa o una de sus partes relacionadas, y una vez transcurrido dicho tiempo el trabajador es asignado a prestar sus servicios en alguna de las sucursales o filiales en el extranjero, pues para cuando ejerza la opción ya estaría laborando en esta empresa, mas sin embargo la opción no podría vincularse a este servicio, ya que el tiempo requerido para tener derecho a ella ya había transcurrido, y por consiguiente, el derecho a la opción no puede vincularse a servicios prestados después de ese período de 2 años.

2.- La opción de compra de acciones concedida a un trabajador, pero que debido a las condiciones y requisitos establecidos sólo puede ejercerse después de un lapso de tiempo, la misma no puede estar vinculada a los servicios que el trabajador haya prestado durante ese período.

Por ejemplo, si la opción de compra de acciones concedida al trabajador establece que la misma sólo podrá ejercerse hasta dentro de 2 años a partir de la fecha de la concesión, pues entonces cualquier servicio prestado por el trabajador en ese período ya no puede estar vinculado o relacionado con la opción.

3.- La opción de compra de acciones concedida a un trabajador, entre cuyos requisitos para su concesión y ejercicio se encuentre el que deba seguir laborando para la empresa un período de tiempo posterior a la concesión, deberá estar vinculada o relacionada con los servicios que el trabajador preste durante ese tiempo, ya que el mismo se vuelve un requisito de procedencia para devengar el derecho al ejercicio de la opción.

Por ejemplo, si hoy se le concede la opción de compra de acciones al trabajador, misma que tiene el requisito de que el trabajador deba seguir laborando para la empresa durante los 3 años siguientes para poder devengar el derecho a ejercerla, y si mañana asignan a ese trabajador a una filial o sucursal en el extranjero, entonces el servicio que preste en esa empresa se considerará vinculado a la opción.

4.- La opción de compra de acciones estaría relacionada con los servicios que el trabajador desarrolle después de que se le haya concedido, si es que la concesión se otorga en el momento de la contratación, en el momento en que es transferido a otro país, o bien, en el momento en que se le asignan nuevas responsabilidades, y en cada caso la opción está claramente relacionada con las nuevas funciones que el trabajador desempeñará en el futuro.

5.- La opción de compra de acciones sólo estaría vinculada a la prestación de servicios efectuados antes de la fecha en que se concede la opción, y no a servicios prestados después de esa fecha, ya que sería una manera de recompensar esos servicios pasados.

Para ello sería necesario demostrar:

- a) Que la remuneración se basa en el buen desempeño pasado del trabajador, durante un determinado período de tiempo.
- b) Que la remuneración se basa en resultados financieros obtenidos durante un período de tiempo en el pasado por el empleador, y en donde el trabajador colaboró con él o con una empresa asociada.
- c) Que la empresa tiene la práctica sistemática de conceder niveles similares de planes de opciones de compra de acciones durante un determinado número de años, siempre y cuando nada indicara se tuviera la intención de discontinuar tal costumbre.

6.- Cuando no queda claro si la opción de compra de acciones recompensa servicios pasados o futuros, es necesario reconocer que por lo general las opciones sobre acciones se conceden como un incentivo al desempeño futuro y como una forma de retener a trabajadores valiosos, por lo que esta prestación se relaciona con servicios futuros.

7.- Cuando se determine que la opción sobre acciones se obtenga como resultado del trabajo desarrollado en más de un país, será necesario determinar qué parte del ingreso derivado de la opción corresponde al trabajo desarrollado en cada país.

Para ello sería necesario determinar la proporción en base al número de días durante los cuales se desarrolló el trabajo en un país, en relación al número total de días en que se laboró y que dio origen a la obtención de la opción.

Las anteriores son las reglas que se sugieren en el Modelo Convenio de la OCDE, pero eso no impide que los países acuerden de manera bilateral otro enfoque específico distinto a los ya mencionados, y por ello la recomendación de acudir al texto del tratado internacional que en específico se haya celebrado con el país de que se trate.

## **ASPECTOS A CONSIDERAR**

1.- Es necesario acudir al tratado para evitar la doble tributación que México haya celebrado con el país de que se trate para

determinar el tratamiento aplicable a la opción de compra de acciones, en caso de trabajadores extranjeros que prestan servicios en empresas del país, ya que podrían ser gravados por el país de la fuente.

2.- Los tratados internacionales para evitar la doble tributación contemplan de manera general a la opción de compra de acciones como una prestación derivada de la relación laboral, al considerar que las acciones que el trabajador recibirá al ejercer la opción de compra constituye una remuneración en especie.

3.- Para determinar si la opción de compra de acciones está vinculada con los servicios prestados en la empresa ubicada en México, hay que considerar los distintos supuestos que se contemplan en los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE.