

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089233

DGT: 30-04-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0948/2024

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos. *Cuenta escrow o cuenta de depósito en garantía.* Unos contribuyentes vendieron las participaciones sociales de una sociedad, recibiendo el importe total de la compraventa y declarando en el ejercicio de la venta una ganancia patrimonial por la totalidad del precio de venta. Aunque los vendedores recibieron el importe total de la venta, los vendedores y la entidad compradora acordaron destinar parte del precio pagado, a modo de depósito, en una cuenta bancaria ("cuenta escrow"), de titularidad de todas las partes involucradas, con la finalidad de atender potenciales reclamaciones que se hicieran a la entidad vendida. Los vendedores deberán imputar en el ejercicio en que se ha producido la transmisión de las participaciones la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, calculada en función del precio total acordado para la venta y entendiéndose percibido el mismo, aunque parte del importe satisfecho se destine a la constitución de depósitos en garantía de posibles responsabilidades futuras. Por lo que respecta a los pagos por indemnizaciones que puedan en el futuro realizarse a cargo del vendedor con el dinero depositado, produce alteraciones en el patrimonio de los contribuyentes que tienen su encaje en la definición de pérdidas patrimoniales. **Imputación temporal. Regla general.** Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, por lo que será al período impositivo en que de acuerdo con los términos acordados los vendedores queden obligados a indemnizar al comprador. Además, como derivan de una transmisión, se han de considerar como renta del ahorro.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 33 a 37 y 49.

Descripción sucinta de los hechos:

En lo que se refiere a la cuestión consultada, los consultantes manifiestan que en 2021 vendieron las participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada, recibiendo el importe total de la compraventa y declarando en el ejercicio de la venta una ganancia patrimonial por la totalidad del precio de venta. Aunque los vendedores recibieron el importe total de la venta en el ejercicio 2021, los vendedores y la entidad compradora acordaron destinar parte del precio pagado, a modo de depósito, en una cuenta bancaria ("Cuenta Escrow"), de titularidad de todas las partes involucradas, con la finalidad de atender potenciales reclamaciones que se hicieran a la entidad vendida fruto de los procedimientos abiertos por la Inspección de Hacienda.

En la cláusula 3.4 del referido acuerdo se estableció que las compensaciones que por resolución judicial firme o laudo arbitral definitivo debieran pagar los vendedores al comprador, serían deducidas del depósito y liberadas a favor del comprador, quedando liberada a favor de los vendedores la cuantía restante a partir del cuarto aniversario de la fecha de cierre; estableciéndose en la cláusula 3.1 de dicho acuerdo que las reclamaciones por daños correspondientes a procedimientos en curso que pudieran dar lugar al comprador a ser indemnizado en virtud del contrato de compraventa determinarán el bloqueo del importe reclamado.

Por su parte, en el contrato de compraventa se estableció que los importes de las indemnizaciones que los vendedores deban satisfacer bajo dicho contrato, tendrían la consideración de minoración del precio de venta. Asimismo se estableció en dicho contrato que si como consecuencia de reclamaciones de terceros se dictara contra el comprador o las sociedades a que se refiere la venta una resolución judicial o laudo arbitral firme, los vendedores estarán obligados a indemnizar los daños producidos, quedando el comprador obligado a reembolsar a los vendedores la diferencia positiva entre lo satisfecho por éstos en concepto de pagos o depósitos y el importe del daño efectivo resultante de la resolución firme de la reclamación del tercero, cuando éste fuera inferior. Asimismo, en caso de que la resolución judicial o el laudo arbitral firme fueran favorables al comprador o las sociedades, vendrá éste obligado a reembolsar a los vendedores por las cantidades satisfechas por éstos como consecuencia de la reclamación del tercero, con excepción de los costes o gastos de defensa de la reclamación por el tercero reclamante, o liberadas por el notario, o la correspondiente autoridad judicial, administrativa o de otro tipo.

En 2023, la sociedad de responsabilidad limitada vendida pagó determinados importes exigidos por la Administración Tributaria a consecuencia de una inspección, encontrándose en la actualidad paralizado el procedimiento inspector, al haberse iniciado un procedimiento judicial penal por delito fiscal, que los consultantes estiman que será favorable a la sociedad, estando en la actualidad los vendedores negociando con la entidad compradora para compensar el eventual daño con el dinero depositado en la "Cuenta Escrow".

Cuestión planteada:

Tributación de los pagos que puedan derivarse de la referida reclamación.

Contestación:

En la consulta V1156-23 se contempló el supuesto correspondiente a la venta por los socios de una entidad de sus participaciones sociales, recibiendo como contraprestación una cantidad mediante transferencia en cada una de las cuentas de los socios en proporción a su participación en las acciones de la entidad, así como dos cantidades en dos cuentas en concepto de "scrow agreement", realizados como depósitos de garantía de reclamaciones futuras.

En relación con el tratamiento en el IRPF de estas dos últimas cantidades, en la citada consulta se manifestó:

"(...)

2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la escritura de elevación a público del documento privado de compraventa de participaciones sociales de la compañía, figura, en relación con el precio de la transmisión, que el pago inicial del precio de compraventa de las participaciones fue satisfecho en fecha 2 de marzo de 2021 por el Comprador a los Vendedores como sigue:

- dos cantidades, ambas mediante transferencia bancaria a la cuenta bancaria de los Vendedores con número xxx, en concepto, la primera, de depósito en garantía por obligación específica asumida por los Vendedores y, la segunda, de depósito en garantía en relación con los daños derivados de la falta de veracidad de las manifestaciones y garantías.

- una tercera cantidad, mediante transferencia bancaria en el porcentaje y a las cuentas bancarias de los Vendedores; haciéndose constar que dicho porcentaje de distribución del pago es idéntico al porcentaje de participación en el capital social de la sociedad).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, la venta de acciones generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición.

Esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, según dispone el artículo 34 de la Ley del Impuesto, valores que vienen definidos en los artículos 35, 36 y 37 de la citada Ley.

El artículo 14.1 de la LIRPF, recoge las reglas generales de imputación temporal de rentas, disponiendo en su letra c) que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

Por su parte, el apartado 2 del mismo precepto legal contempla una serie de reglas especiales de imputación temporal, estableciendo en su letra d) lo siguiente:

"d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

"(...)"

En el presente caso, en relación con las dos cantidades por las que se consulta, de acuerdo con el criterio señalado por este Centro Directivo en la consulta V0194-09, el consultante deberá imputar la ganancia patrimonial correspondiente al período impositivo 2021, en que tuvo lugar la alteración patrimonial. El hecho de que una parte del precio derivado de la venta de las participaciones se haya invertido en depósitos no disponibles por los vendedores hasta las fechas contractualmente establecidas, no supone que nos encontremos ante un caso de operación con precio aplazado, en la medida en que el precio se entiende satisfecho en el momento de la venta, teniendo en cuenta que también se ha satisfecho la parte del mismo correspondiente a los depósitos, al ser los vendedores los titulares de los mismos, configurándose la no disponibilidad como una simple garantía del

cumplimiento de determinadas obligaciones contractuales, por lo que el consultante no podrá acogerse al método de imputación temporal descrito en el artículo 14.2.d) de la LIRPF.

(...).”

En consecuencia, los vendedores deberán imputar en el ejercicio en que se ha producido la transmisión de las participaciones la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, calculada en función del precio total acordado para la venta y entendiéndose percibido el mismo aunque parte del importe satisfecho se destine a la constitución de depósitos en garantía de posibles responsabilidades futuras.

Por lo que respecta a los pagos por indemnizaciones que puedan en el futuro realizarse a cargo del vendedor en los términos acordados y antes expuestos con el dinero depositado, en la consulta V0194-09 se indicó que “Por último, la posterior recuperación, en su caso, por parte de los compradores de parte del precio depositado se calificará como una pérdida patrimonial para los vendedores imputables al periodo en que se haga efectivo dicho reintegro.”

En ese sentido, como se manifestó en la consulta V1120-14 en relación con un supuesto similar, el cumplimiento de las condiciones en los términos indicados que dan lugar al nacimiento de la obligación de indemnizar a cargo del vendedor, produce —a efectos del IRPF— alteraciones en el patrimonio de los consultantes que tienen su encaje en la definición de pérdidas patrimoniales que se recoge en el artículo 33 de la LIRPF.

Respecto a la imputación temporal de la pérdida patrimonial, según establece el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto, las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan “al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial”, por lo que será al período impositivo en que de acuerdo con los términos acordados los vendedores queden obligados a indemnizar al comprador.

Finalmente, en lo que se refiere a la clase de renta (general o del ahorro) que constituye esta pérdida patrimonial, su procedencia derivada de la transmisión de las participaciones sociales conduce a su consideración como renta del ahorro, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 35/2006.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.