

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0424-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	24/02/2020
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006, artículos 33, 35 y 37.1.b).
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Los consultantes han transmitido en abril de 2019 las acciones de una sociedad no cotizada cuyo precio tiene dos componentes: una parte fija pagada en el momento de la firma de la escritura de compraventa, y otra parte variable pagadera al vencimiento del primer, segundo y tercer año tras la firma de dicha escritura. La cantidad pagadera en cada uno de estos tres plazos dependerá del cumplimiento de una serie de condicionantes que se recogen en el contrato de compraventa.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Tratamiento fiscal de dicha venta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>El artículo 35 establece lo siguiente:</p> <p>“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. <p>En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.</p> <p>2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.</p> <p>Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”</p> <p>Por otra parte, el artículo 37 de la LIRPF establece normas específicas de valoración para los distintos supuestos de ganancias o pérdidas patrimoniales. Concretamente, en el apartado 1 se regula una serie de normas específicas de valoración, en concreto en la letra b) para la transmisión de valores no admitidos a negociación en mercados regulados:</p>

“1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

(...).

De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

(...).”

En el supuesto planteado por los consultantes, a los efectos de calcular la ganancia patrimonial consecuencia de la enajenación de las acciones, se conoce el valor de adquisición, pero el valor de transmisión no está prefijado puesto que una parte del mismo depende de unos parámetros variables desconocidos en el momento mismo de la enajenación.

En consecuencia, los consultantes deberán realizar una estimación de cuál considera que vaya a ser el precio definitivo y total de transmisión, de modo que, si opta por imputar la ganancia en el periodo impositivo correspondiente a la transmisión, presentará, de acuerdo con esa estimación, su declaración por dicho periodo impositivo. Si en posteriores ejercicios la cuantía que recibe del comprador, correspondiente a la parte indeterminada del precio de la venta, difiere de la estimación anual previamente realizada, se deberá practicar la regularización consiguiente, bien mediante la presentación de una declaración complementaria, con los correspondientes intereses de demora, bien rectificando la autoliquidación presentada.

No obstante, dado que nos encontramos ante un caso de operación con precio aplazado, en la medida en que el precio se recibe parcialmente mediante pagos sucesivos, transcurriendo más de un año desde la transmisión hasta el pago del último plazo, los consultantes podrán acogerse al método de imputación temporal descrito en el artículo 14.2 d) de la LIRPF, imputando las rentas obtenidas a medida que se realicen los correspondientes cobros.

Por último, la ganancia patrimonial, en su caso obtenida, no estará sujeta a retención al no encontrarse entre las rentas sometidas a retención en el IRPF.

Lo que comunico a Vd. 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.