

DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075008

DGT: 04-02-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0248/2020

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Acciones. Regla de los valores homogéneos. Titularidad exclusiva y cotitularidad. Unos cónyuges, casados en régimen de sociedad de gananciales, poseen la titularidad de acciones de una sociedad de forma individual y de forma conjunta. Un mismo contribuyente puede ser titular único de las acciones o puede compartir la titularidad con otras personas. Dado que la titularidad exclusiva y la cotitularidad dan lugar a la existencia de dos realidades patrimoniales diferentes, no cabe considerar como valores homogéneos los suscritos por un mismo contribuyente como titular único o en cotitularidad con otra u otras personas. Por tanto, si existe titularidad exclusiva deberá atenderse a aquellos valores en los que exista esa titularidad a los efectos de aplicar el art. 37.2 Ley 35/2006 (Ley IRPF) -cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar-. Si existiese cotitularidad debería aplicarse dicha regla, de forma diferenciada, para los valores en que concurriesen dichas circunstancias. **Individualización de rentas. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Acciones adquiridas por un matrimonio en régimen de gananciales.** Las ganancias y pérdidas patrimoniales que pudieran obtenerse por la transmisión de acciones procederá atribuir las a quien ostente su titularidad dominical y ello con independencia de quien figure como titular formal en los registros bancarios. El hecho de que las acciones se hayan adquirido por uno de los cónyuges a través de una cuenta de valores de su titularidad comporta en principio la propiedad de los títulos adquiridos. Ahora bien, esa circunstancia puede quedar enervada si se acredita que la titularidad dominical sobre dichos títulos no corresponde únicamente a ese cónyuge sino a los dos, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 11 y 37.2..

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 8.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

Descripción sucinta de los hechos:

Matrimonio cuyos cónyuges poseen la titularidad de acciones de una sociedad de forma individual y de forma conjunta, al estar acogidos al régimen legal de sociedad de gananciales.

Cuestión planteada:

Consideración de dichas acciones como valores homogéneos y a quién debe atribuirse la ganancia o pérdida patrimonial derivada de su transmisión.

Contestación:

El artículo 37.2 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, determina —en relación con la valoración de las alteraciones patrimoniales procedentes de transmisiones onerosas de valores admitidos o no 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— lo siguiente:

“2. A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior, cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.”

Por su parte, el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), dispone:

“A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquéllos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesorio. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.”

Cumplíndose los requisitos anteriores, hay que tener en cuenta, además, que un mismo contribuyente puede ser titular único de las acciones o puede compartir la titularidad con otras personas. Teniendo en cuenta que la titularidad exclusiva y la cotitularidad dan lugar a la existencia de dos realidades patrimoniales diferentes, no cabe considerar como valores homogéneos los suscritos por un mismo contribuyente como titular único o en cotitularidad con otra u otras personas.

Por tanto, si existe titularidad exclusiva deberá atenderse a aquellos valores en los que exista esa titularidad a los efectos de aplicar la regla prevista en el artículo 37.2 de la LIRPF. Si existiese cotitularidad debería aplicarse dicha regla, de forma diferenciada, para los valores en que concurriesen dichas circunstancias.

Por otra parte, en relación con la cuestión relativa a quién debe atribuirse la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de tales acciones, el artículo 11 de la LIRPF establece en su apartado 1 que “la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio”.

A su vez, los apartados siguientes del citado artículo 11 recogen las reglas de individualización de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales, siendo en el apartado 5 donde se regulan las reglas de individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales, configurándolas de la siguiente forma:

“Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente”.

Conforme con lo dispuesto en los preceptos anteriores, cabe concluir, en relación con la cuestión planteada, que las ganancias y pérdidas patrimoniales que pudieran obtenerse por la transmisión de acciones procederá atribuir las a quien ostente su titularidad dominical y ello con independencia de quien figure como titular formal en los registros bancarios.

En este sentido, procede indicar que el hecho de que las acciones se hayan adquirido por uno de los cónyuges a través de una cuenta de valores de su titularidad comporta en principio la propiedad de los títulos adquiridos. Ahora bien, esa circunstancia puede quedar enervada si se acredita que la titularidad dominical sobre

dichos títulos no corresponde únicamente a ese cónyuge sino a los dos, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros. Lo que nos lleva al artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

Por tanto, los cónyuges podrán acreditar por los medios de prueba admitidos en Derecho (correspondiendo realizar la valoración de estos medios a los órganos de gestión e inspección tributaria) que la propiedad de las acciones transmitidas corresponden en exclusiva a cada uno de ellos o a ambos conjuntamente, con las consecuencias ya expresadas respecto a la individualización de las ganancias o pérdidas patrimoniales que puedan obtenerse, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar la titularidad de las acciones.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas