

Consulta Vinculante V3496-20, de 2 de diciembre de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Incidencia en IRPF de la transmisión de unas participaciones sociales entre cónyuges

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ganancias patrimoniales. En 2020 el contribuyente vende a su cónyuge unas participaciones sociales de una mercantil. Dicha entidad pasa a ser unipersonal. Para que se produzca un desplazamiento patrimonial de las participaciones sociales de un cónyuge a otro, aún cuando dicha circunstancia no afecte al carácter ganancial de aquéllas, es preciso que se apliquen las reglas especiales o generales de los negocios de comunicación entre cónyuges, lo cual no se produce si los cónyuges se limitan a afirmar que el ejercicio de los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio sea ostentada desde ese momento por el otro miembro de la sociedad de gananciales.

DESCRIPCIÓN

En escritura pública de 9 de octubre de 2020, el consultante (casado en régimen de gananciales) vende a su cónyuge por 20.000€ las 1.501 participaciones sociales de su titularidad en una mercantil. Como consecuencia de la venta, su cónyuge pasa a ser titular de las 3.002 participaciones que componen el capital social de la entidad, deviniendo ésta en mercantil unipersonal.

Desplazamiento patrimonial de un cónyuge a otro de las participaciones sociales adquiridas y vendidas estando vigente de la sociedad de gananciales

CUESTIÓN

Incidencia de la transmisión en la tributación por el IRPF.

CONTESTACIÓN

Conforme con los datos aportados en el escrito de consulta, nos encontramos en el caso planteado con una venta de un cónyuge a otro de unas participaciones sociales, participaciones adquiridas y vendidas estando vigente en ambos momentos la sociedad de gananciales, no constando que ninguna de las operaciones se haya efectuado con cargo al patrimonio privativo de cualquiera de los cónyuges, por lo que las participaciones —tanto en su adquisición originaria (suscritas en la escritura fundacional) como en la transmisión analizada— formaban y forman parte del patrimonio de la sociedad de gananciales.

A su vez, se manifiesta en la escritura de compraventa de acciones suscrita por ambos cónyuges, la

una como parte compradora y el otro como parte vendedora, "que la compraventa se hace a los únicos efectos de cambiar el titular de las participaciones sociales".

Con estas consideraciones iniciales se cuestiona por el consultante la incidencia en el IRPF de la transmisión a su cónyuge de las participaciones sociales de las que constaba como titular, participaciones que en todo momento han mantenido su naturaleza de bien ganancial.

La individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 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 del día 29), estableciendo 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 indica que "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".

La referencia que en el texto reproducido se hace al apartado 3 nos lleva a realizar su transcripción:

"Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público".

Teniendo en cuenta la normativa expuesta, puede afirmarse en principio que una transmisión de bienes gananciales dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, en cuanto responde al concepto que se recoge en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto: "Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Adicionalmente, debe hacerse referencia aquí a lo dispuesto en el apartado 2 de mismo artículo 33, precepto donde se establece lo siguiente:

"Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a) En los supuestos de división de la cosa común.
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos".

En el presente caso nos encontramos con una transmisión de bienes (las participaciones) que forman parte del patrimonio ganancial y que siguen formando parte de ese patrimonio después de realizada la transmisión, por lo que al no perder en ningún momento las participaciones objeto de consulta su naturaleza ganancial cabe afirmar, interrelacionando los preceptos legales transcritos y realizando una interpretación integradora de los mismos, que —a efectos del IRPF— la compraventa efectuada no tiene incidencia alguna en la liquidación de este impuesto, por lo que las participaciones objeto de consulta mantendrán su valor original a efectos de una futura transmisión.

En apoyo del criterio anterior, y con el planteamiento ya reseñado de que "la compraventa se hace a los únicos efectos de cambiar el titular de las participaciones sociales", procede traer aquí a colación lo expuesto por la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de 20 de diciembre de 2019 (BOE de 14 de marzo de 2020), en la que ante una declaración de unipersonalidad sobrevenida de una sociedad mercantil —realizada mediante un cambio de titularidad entre cónyuges de participaciones de carácter ganancial— dictamina lo siguiente:

"(...)

5. De la anterior doctrina jurisdiccional pueden deducirse las siguientes conclusiones:

- a) La condición de socio va unida a la titularidad de acciones o participaciones.
- b) El ejercicio de los derechos inherentes a la condición de socio corresponde al titular de acciones o participaciones a salvo los supuestos de representación.
- c) El carácter ganancial de las acciones o participaciones de un socio no altera este esquema de cosas sin perjuicio de las consecuencias patrimoniales entre cónyuges y del ejercicio de las acciones que pudieran corresponder en supuestos de fraude o daño (artículos 1390 y 1391 del Código Civil).
- d) En caso de cotitularidad de acciones o participaciones sociales, los cotitulares deben designar a una sola persona para el ejercicio de los derechos inherentes a la condición de socio conforme al artículo 126 de la Ley de Sociedades de Capital (vid. sentencia número 727/2012, de 8 noviembre, de la Audiencia Provincial de Murcia en cuanto a los límites del mandato). Cuando las participaciones o acciones pertenecen a ambos cónyuges con carácter ganancial se aplica la misma regla (vid. sentencia número 286/2013, de 11 diciembre, de la Audiencia Provincial de Toledo).

6. En el supuesto de hecho, resulta del contenido del registro de la sociedad que la condición de socio la ostentan dos personas, marido y mujer, cada uno titular de un número determinado de participaciones sociales. En consecuencia, para que la condición de socio inherente a dicha titularidad se transmita de un titular a otro se aplican las reglas generales de nuestro ordenamiento sobre transmisión de acciones o de participaciones sociales (vid. Capítulos III y IV del Título IV de la Ley de Sociedades de Capital).

Este esquema de cosas no se altera, según ha quedado fundamentado, por el hecho de que uno o los dos titulares de las participaciones sociales se encuentren casados en régimen de gananciales ni por el hecho de que las participaciones ostenten carácter ganancial de acuerdo a las reglas de atribución de nuestro ordenamiento (artículos 1347 y siguientes del Código Civil), como no se modifica por el

hecho de que los dos socios estén casados entre sí en dicho régimen. Para transmitir la condición de socio de uno de los titulares al otro se aplican las reglas generales sobre transmisión de participaciones sociales y, en consecuencia, las previsiones que al respecto contiene nuestro Código Civil y la Ley de Sociedades de Capital.

La mera atribución del ejercicio de los derechos de socio de una persona a otra debe enmarcarse en la regulación relativa al mandato y a la representación pero no transmite per se la condición de socio.

Es cierto que en sede de sociedad de gananciales esta Dirección General ha admitido generosamente los denominados negocios jurídicos de comunicación o de atribución amparados en el principio de libertad de contratación entre los cónyuges (artículo 1323 del Código Civil), pero no lo es menos que como ha señalado este Centro Directivo (por todas, Resolución de 11 de mayo de 2016): «(...) el régimen jurídico vendrá determinado por las previsiones estipuladas por los contratantes dentro de los límites legales (artículos 609, 1255 y 1274 del Código Civil) y subsidiariamente por la normativa del Código Civil, siendo preciso que los elementos constitutivos del negocio de aportación por el que se produce el desplazamiento entre los patrimonios privativos y el consorcial, y especialmente su causa que no puede presumirse a efectos registrales (vid. artículos 1261.3.º y 1274 y siguientes del Código Civil), han de quedar debidamente exteriorizados y precisados en el título inscribible. Y todo ello sin perjuicio de que dicha exigencia de especificación causal del negocio ha de ser interpretada en sus justos términos, siendo suficiente que se mencione la onerosidad o gratuidad de la aportación o que la misma resulte o se deduzca de los concretos términos empleados en la redacción de la escritura, interpretados en el contexto de la finalidad que inspira la regulación de los referidos pactos de atribución de ganancialidad tendentes a ampliar el ámbito objetivo del patrimonio consorcial, para la mejor satisfacción de las necesidades de la familia, en el marco de la relación jurídica básica -la de la sociedad de gananciales, cuyo sustrato es la propia relación matrimonial- (...)».

En definitiva, para que se produzca un desplazamiento patrimonial de las participaciones sociales de un cónyuge a otro, aun cuando esta circunstancia no afecte al carácter ganancial de aquellas, será preciso que, de acuerdo a la doctrina expresada, se apliquen las reglas generales o las especiales de los negocios de comunicación entre cónyuges, circunstancia que no se produce en el supuesto de hecho en el que los cónyuges se limitan a afirmar que el « ejercicio de los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio sea ostentada desde este momento por el otro miembro de la sociedad de gananciales», declaración de voluntad que por sí sola no revela la existencia de un desplazamiento patrimonial de un cónyuge a otro y que por sí misma no permite entender que la condición de socio ha sido objeto de transmisión.

(...)».

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).