

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V0412-21

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 26/02/2021

Normativa LIRPF, Ley 35/2006, Art. 33 a 37.

Descripción de hechos El consultante aportó hace años un negocio a la constitución de una sociedad, habiendo aplicado el régimen especial de aportación de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es intención del consultante transmitir ahora las participaciones que posee en la sociedad a un tercero por el mismo valor por el que se las adjudicó.

Cuestión planteada Si debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la transmisión de las citadas participaciones.

Contestación completa 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 las citadas participaciones sociales generará en el consultante 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 el artículo 35 de la citada Ley para las transmisiones a título oneroso en los siguientes términos:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

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.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

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.

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.”

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:

“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.

(...).”

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, como valor de transmisión se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que se acredite que se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. Esta acreditación se podrá realizar través de los medios de prueba admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En caso contrario, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el mayor de los valores del patrimonio neto o de capitalización, previstos en el artículo 37.1.b) de la Ley del Impuesto.

El valor a tener en cuenta en cualquiera de ellos será bien el resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es el 31 de diciembre, o el de capitalización al tipo del 20 por ciento del promedio de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a dicha fecha.

Por otra parte, en lo que respecta al valor de adquisición de las participaciones, se debe tener en cuenta que el consultante manifiesta que a las ganancias patrimoniales derivadas de aportación de los elementos patrimoniales afectos al negocio resultó de aplicación el régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Al respecto, el artículo 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en adelante LIS, declara aplicable el referido régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS, a las aportaciones no dinerarias realizadas por personas físicas contribuyentes del IRPF, consistentes en acciones o participaciones sociales, en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o en ramas de actividad, siempre que su contabilidad se lleve también con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio, y cumplan los restantes requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen.

En caso de que las aportaciones no dinerarias cumplan los requisitos anteriores y el resto de los establecidos en el capítulo VII del título VII de la LIS para la aplicación del referido régimen especial, la persona física aportante no deberá integrar renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de dicha aportación no dineraria, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha operación conservarán a efectos fiscales los valores y fechas de adquisición que tenían las elementos patrimoniales aportados.

En definitiva, dado que el consultante aplicó a las aportaciones no dinerarias de los elementos patrimoniales afectos a su negocio el referido régimen especial, deberá tener en cuenta que las participaciones recibidas y que ahora desea transmitir, conservan a efectos fiscales los valores y fechas de adquisición que tenían los elementos patrimoniales aportados. Por tanto, serán estos valores los que el consultante deba tener en cuenta al calcular la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de las participaciones sociales.

La ganancia o pérdida patrimonial así calculada se integrará en la base imponible del ahorro conforme a lo dispuesto en el artículo 49 de la LIRPF.

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.