

**NUM-CONSULTA** V3223-14

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA** 01/12/2014

**NORMATIVA** Ley 35/2006, arts. 14, 33, 34, 35 y 36

**DESCRIPCION-HECHOS** Al fallecimiento de su esposo en el año 2011 la consultante y sus dos hijos heredaron todos sus bienes, ella en calidad de usufructuaria, liquidando, en su momento, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el año 2014, con la finalidad de vender unas participaciones sociales heredadas, hicieron una partición parcial de herencia, mediante la cual la consultante renunció de forma gratuita, únicamente, al usufructo vitalicio de las citadas participaciones que, posteriormente fueron vendidas por sus hijos. El importe de la venta lo van a ir percibiendo durante un plazo de 5 años.

**CUESTION-PLANTEADA** Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la renuncia al usufructo de las participaciones y de la posterior venta de las mismas por los ya plenos propietarios.

**CONTESTACION-COMPLETA** 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, establece que "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".

El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinará por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35, 36 y 37 de la LIRPF.

El artículo 35 establece lo siguiente:

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

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera 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 adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
- b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. 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."

El artículo 36 dispone que "cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado".

De acuerdo con lo expuesto, la renuncia gratuita al derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones sociales adquirido por herencia generará en la usufructuaria una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, determinados de acuerdo con las reglas anteriores.

La posterior venta de las citadas participaciones generará una ganancia o pérdida patrimonial en los transmitentes, que se determinará por la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, calculados de acuerdo con las reglas anteriormente expuestas, teniendo en cuenta que el valor de adquisición está compuesto por la suma de los valores a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la adquisición por herencia del padre y por renuncia al usufructo de la madre.

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 periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", alteración que se produce con la transmisión de las participaciones, lo que de acuerdo con lo manifestado por la consultante se habría producido en el año 2014. No obstante, el apartado 2 del mismo precepto legal contempla una serie de reglas especiales de imputación temporal, estableciendo en su letra d) lo siguiente:

"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 aquéllas 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.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta".

Conforme con esta regulación legal, el ejercicio por los hijos de la consultante de la opción por esta regla especial de imputación temporal comporta que la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de las participaciones se impute a los periodos impositivos en que sean exigibles los cobros establecidos en el aplazamiento.

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.