

## EXPEDIENTE 3E/2024

En la ciudad de Pamplona a 8 de febrero de 2024, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por doña AAA, con NIF XXX, en nombre propio y en representación de don BBB, con NIF YYY, en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2021.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Los ahora recurrentes presentaron su autoliquidación del IRPF del año 2021 bajo la modalidad de tributación conjunta.

En la precitada autoliquidación se imputaron los rendimientos de capital mobiliario (6.193,80 euros) a partes iguales entre los dos cónyuges.

SEGUNDO.- El 9 de mayo de 2022 los declarantes presentaron escrito mediante el que impugnaron su autoliquidación del IRPF del año 2021. En dicho escrito solicitaron que se incrementase la cuantía correspondiente a las retenciones sobre los rendimientos de capital mobiliario satisfechos a don BBB por la entidad "CCC".

TERCERO.- El 27 de julio de 2022 la jefa de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. dictó propuesta de liquidación provisional mediante la que estimó sus pretensiones en relación al incremento de las retenciones solicitado.

La cuantía correspondiente a dichas retenciones, que inicialmente había sido declarada por importe de 1.176,92 euros (19% sobre un rendimiento de 6.193,80 euros), pasó a ser de 1.486,50 euros una vez realizada la modificación solicitada (24% sobre un rendimiento de 6.193,80 euros).

Ahora bien, en dicha propuesta se imputaron la totalidad de dichos rendimientos a don BBB. A este respecto, en dicha propuesta se afirma:

*"El único titular del derecho de imagen que se cede y por el que se ha cobrado una retribución es D. BBB, por lo que se le imputa a él la totalidad de los rendimientos por este concepto."*

CUARTO.- Presentadas las oportunas alegaciones, las mismas fueron desestimadas el 19 de noviembre de 2022 mediante el dictado de la oportuna liquidación provisional.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 27 de enero de 2023 interponen los interesados reclamación económico-administrativa solicitando la imputación de la totalidad de los rendimientos tanto de trabajo como de capital mobiliario a ambos cónyuges, por partes iguales, y la devolución *"de la cantidad ingresada en exceso con sus correspondientes intereses de demora"*.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Los interesados afirman que *"la sociedad de gananciales es una entidad que, carente de personalidad jurídica, constituye un patrimonio separado susceptible de imposición. Es decir, es una de las entidades a que se refiere el artículo 25 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria"*.

Asimismo, entienden que su sociedad de gananciales debe considerarse equiparable a una sociedad civil en régimen de atribución de rentas. A este respecto, afirman:

*"[S]iendo la sociedad de gananciales un patrimonio separado susceptible de imposición, a la misma le resultan de aplicación las disposiciones normativas relativas a las entidades en régimen de atribución de rentas."*

Y, como consecuencia de ello, no sólo pretenden la imputación de los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de imagen obtenidos por don BBB a ambos cónyuges al 50%, sino que

también pretender aplicar dicho porcentaje de imputación del 50% a cada cónyuge sobre los rendimientos del trabajo obtenidos individualmente por ambos cónyuges.

TERCERO.- A continuación, haremos una breve exposición de la normativa aplicable al caso que nos ocupa:

El artículo 5 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido del IRPF establece:

*“1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo.*

*La renta se entenderá obtenida en función del origen o fuente de la misma cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.*

*2. Componen la renta del sujeto pasivo:*

*a) Los rendimientos del trabajo.*

*b) Los rendimientos del capital.*

*c) Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales.*

*d) Los incrementos y disminuciones de patrimonio.*

*e) Las atribuciones e imputaciones de renta.”*

En relación con la individualización de los rendimientos tanto del trabajo como del capital, los artículos 19 y 23 de dicho Texto Refundido del IRPF establecen:

*“Artículo 19. Individualización de los rendimientos del trabajo*

*Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 14.2.a) de esta Ley Foral se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.”*

*“Artículo 23. Individualización de los rendimientos del capital*

*Los rendimientos del capital se atribuirán a los sujetos pasivos que, según lo previsto en el artículo 7º de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan dichos rendimientos.”*

Por su parte, el precitado artículo 7 de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone:

*“Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos 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 contenidos en las disposiciones reguladoras del régimen de bienes en el matrimonio o del régimen económico matrimonial, 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 de bienes en el matrimonio o del 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, en cuyo caso se atenderá a ésta. (...)”*

Por último, dado que los interesados se acogieron a la modalidad de tributación conjunta queremos hacer referencia al artículo 73 del Texto Refundido del IRPF que establece:

*“1. En la tributación conjunta los rendimientos, incrementos y disminuciones de patrimonio y las atribuciones e imputaciones de renta se computarán separadamente para cada sujeto pasivo de la unidad familiar.*

*A estos efectos, serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación e individualización de la renta de los sujetos pasivos, de las bases imponible y liquidable y de la deuda tributaria, con las especialidades que se establecen en este título.”*

Así pues, en cuanto a la imputación de los rendimientos del trabajo, éstos deberán ser atribuirlos “a quien haya generado el derecho a su percepción”, mientras que los rendimientos procedentes del derecho de imagen deberán ser atribuidos al sujeto pasivo que sea titular del derecho del que provenga dicho rendimiento. En consecuencia, deberemos atender a la titularidad jurídica de dicho derecho de conformidad con lo es-

tablecido en las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial. Y, a este respecto, no constando otros pactos, ha de verse que el artículo 89.10 del Fuero Nuevo otorga carácter de bienes privativos a "los bienes y derechos patrimoniales inherentes a la persona", en el que se encuadrarían los derechos a la imagen, por lo que correspondiendo la titularidad jurídica de dichos derechos exclusivamente a don BBB, los rendimientos procedentes de los mismos también corresponderán imputar exclusivamente don BBB.

En relación con esta cuestión manifiestan los interesados que "la individualización de los rendimientos de trabajo y de los rendimientos del capital mobiliario no debe hacerse conforme a los artículos 19 y 23 LFIRPF dado que, al ser la sociedad de gananciales una entidad en régimen de atribución de rentas, el artículo aplicable es el 49.2, párrafo primero".

El artículo 49.2 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece lo siguiente:

*"2. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.*

*No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las entidades en régimen de atribución de rentas ejerzan actividades empresariales o profesionales, las rentas serán atribuidas a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a tales actividades."*

CUARTO.- A continuación, deberemos determinar si el matrimonio formado por los interesados, por el hecho de estar sujeto al régimen de gananciales, tiene la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas y, en consecuencia, si a los interesados les resultaría de aplicación o no el artículo 49.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 47 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido del IRPF, establece:

*"Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 11 de esta Ley Foral y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero, cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.*

*Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta Subsección 1ª.*

El precitado artículo 11 de dicho Texto Refundido establece:

*"1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, así como a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 25 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán, respectivamente, a los socios, herederos, comuneros o partícipes, de acuerdo con lo establecido en la subsección 1.ª de la sección 5.ª del capítulo II del título III de esta ley foral.*

*2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.*

*3. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil ni a las demás entidades a que se refiere el apartado 1 anterior que tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades."*

El precitado artículo 25 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en relación con las entidades sin personalidad jurídica establece que:

*"Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes forales en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición."*

A continuación, queremos transcribir el siguiente extracto de la sentencia 1741/2003 de la Audiencia Nacional, de 9 de octubre, por lo ilustrativo del mismo:

*"CUARTO: Sobre la procedencia o no de la imputación a la recurrente del 50 por 100 de dichas bases, dado que está casada en régimen económico-matrimonial de gananciales con D. Alonso, socio de la sociedad transparente, el criterio de la Sala es el de que esa imputación se ha de realizar en su totalidad al socio, no al 50% entre los cónyuges. En este sentido, la Sala tiene declarado que: "La Administración, aplicando el art. 9, de la Ley 20/1989, de 28 de julio, considera que los rendimientos obtenidos por el recurrente co-*

mo socio de la sociedad transparente, deben imputarse el 100% al mismo, y no el 50%, entre los cónyuges, como pretende el recurrente, al entender que dichos rendimientos tienen el carácter de rendimientos de capital mobiliario, por corresponder con cantidades percibidas de una entidad en concepto de socio accionista, al amparo del art.17.2 del Reglamento del Impuesto.

Como frontispicio de lo que luego se declara, conviene indicar que, el matrimonio como institución, además de crear vínculos de naturaleza personal, genera una serie de relaciones de carácter económico que se derivan de lo establecido en los artículos 67 y 68 del Código Civil. Estos efectos obligacionales de contenido económico se producen desde la existencia del matrimonio, siendo indiferente el régimen económico matrimonial que los cónyuges estipulen o que legalmente se le atribuya, pues la finalidad de su establecimiento es la indicada en el artículo 1.318 CC., es decir, la del "levantamiento de las cargas del matrimonio", a cuyo fin "están sujetos" los bienes de los cónyuges.

La "sociedad de gananciales" es uno de los sistemas reguladores del "régimen económico matrimonial", y mientras subsista el matrimonio o los cónyuges no adopten otro sistema "se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos"; ganancias o beneficios que "serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla" (art. 1.344 CC.). Por otra parte, la calificación ganancial de un bien viene determinada por el propio Texto legal (art. 1347), sin perjuicio de la "facultad compartida", reconocida en el art. 1.355.

De la regulación legal se puede afirmar que la sociedad de gananciales es un patrimonio "sui generis", afectado a un fin (al levantamiento de las cargas matrimoniales) en el que la atribución por mitades iguales a los cónyuges, tras la oportuna liquidación, lo es del "remanente" (art. 1.404).

Hechas estas precisiones, y sin entrar en la discusión doctrinal sobre la naturaleza jurídica de la "sociedad de gananciales", lo cierto es que el estatuto jurídico-económico matrimonial ("régimen económico matrimonial") no puede asimilarse a las "sociedades civiles", pues el fundamento, su principio y fin, es el matrimonio.

Es cierto que el art. 1.347.1 CC. establece que son bienes gananciales "los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges", pero ese "hacer común" no supone difuminar la titularidad ni el origen de la renta obtenida y aportada puesto que "se hacen comunes" para cumplir un fin que se prolonga mientras subsista ese sistema de régimen económico matrimonial.

Pues bien, en esta perspectiva hermenéutica se ha de encuadrar lo dispuesto en el artículo 9, de la Ley 20/89, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que establece las reglas de tributación en el supuesto de que los miembros de la unidad familiar tributen individualmente. Este precepto establece que "...serán de aplicación, en particular, las siguientes reglas: 1ª) Determinación de la renta de los sujetos pasivos.- Cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio aplicable a los cónyuges, la determinación de la renta de los sujetos pasivos tendrá en cuenta el origen o fuente de la misma. En particular, serán de aplicación los criterios siguientes: ... c) Los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales, profesionales o artísticas... 2ª) Determinación de la base imponible, a) En la base imponible se integrarán exclusivamente las rentas obtenidas por cada sujeto pasivo y los que se imputen o atribuyan en virtud de lo dispuesto en el art. 12 de la Ley 44/1.978, de 8 de septiembre, u otras disposiciones legales."

La finalidad de este precepto es la de procurar, en el supuesto de tributación familiar separada, la división entre los miembros de la comunidad de gananciales, en su caso, de los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales. (...): En esta línea, cuyo inicio arranca de los criterios establecidos en la STC 45/1989, el artículo 5, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone en su párrafo Dos que, "la renta se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio"; es decir, que se habrá de estar al carácter personal o real de la renta obtenida, además de lo contemplado en las reglas de "individualización" que la Ley del Impuesto contenga, sin que esto suponga confusión o difusión entre los titulares del rendimiento o entre los sujetos pasivos.

En definitiva, tratándose de la sociedad de gananciales, el precepto aplicable es el art. 9, de la Ley 20/89, y no el art. 12.1, de la Ley del IRPF (redacción, Ley 45/1985), en relación con el art. 33, de la Ley General Tributaria; pues mientras exista la "comunidad de gananciales" no puede hablarse de "atribución legal" de ganancias o beneficios de los bienes comunes, y, por ello, de "imputación", a efectos de la liquidación del IRPF, de las rentas obtenidas por uno de los cónyuges a favor del otro, pues no existe una remisión absoluta e incondicional de la norma tributaria a la civil (como declara la STC 45/1989, fundamento jurídico 6º).

*Esta interpretación encuentra apoyo, también, en la doctrina jurisprudencial que declara que: "No ofrece, pues, duda de que el criterio seguido por la Ley 20/89 para la determinación de la renta de los sujetos pasivos, ha sido el del "origen o fuente" de la renta - Regla 1ª del artículo 9º y ello "cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio aplicable a los cónyuges", lo cual, por otra parte, es el que mejor se acomoda al nuevo sistema instaurado por dicha Ley, ya que renunciar a la tributación conjunta y acogerse a la individual para, a continuación, imputar los rendimientos obtenidos en una actividad realizada personalmente a un tercero, no parece compadecerse con el nuevo sistema, dado que pugna con la idea misma de la tributación individual que se tenga en cuenta como ingresos del sujeto pasivo los que no ha generado personalmente" (TS.3ª, Secc.1ª,S. 20 de abril de 1996)."*

Pues bien, este Tribunal comparte el criterio manifestado por la Audiencia Nacional en la sentencia que acabamos de transcribir, esta vez en relación con el régimen de conquistas, que, aunque similar al de gananciales en territorio común, es el aplicable en Navarra, por lo que, consideramos que la liquidación provisional dictada el 19 de noviembre de 2022 por la jefa de la sección Técnica y de Control del IRPF resulta ajustada a derecho.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña AAA, en nombre propio y en representación de don BBB, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.