

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1472-17
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	08/06/2017
NORMATIVA	RITPAJD RD 828/1995 art. 32-3. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7-1-A) y 2-B, 31-2 y 45-I-B-3
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante y su ex cónyuge pretenden llevar a cabo la liquidación de su sociedad de gananciales, disuelta con anterioridad en virtud de divorcio.</p> <p>Dicha sociedad estaba constituida por los siguientes bienes: una vivienda unifamiliar (vivienda habitual de la familia), gravada con una hipoteca, un piso (segunda vivienda), y unas fincas rústicas. El valor de adquisición de la vivienda unifamiliar, restando el saldo pendiente de la hipoteca, es superior a la suma de los valores de adquisición de los otros dos bienes,</p> <p>La adjudicación prevista en la liquidación es la siguiente: A uno de los cónyuges, cónyuge 1, se le atribuirá la vivienda unifamiliar, haciéndose cargo del saldo pendiente de la hipoteca; y al otro cónyuge, cónyuge 2, se le atribuirá el piso y las fincas rústicas y una cantidad en metálico del cónyuge 1 en compensación del exceso que éste recibe.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), en adelante, TRLITPAJD, dispone en sus apartados 1, letra A), y 2, letra B) lo siguiente:</p> <p>“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:</p> <p>A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.</p> <p>(...)</p> <p>2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:</p> <p>(...)</p> <p>B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.</p> <p>(...)”.</p> <p>Artículo 31:</p> <p>“(…).</p> <p>2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de</p>

diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

Por otro lado el número 3 del artículo 45.I.B) del citado Texto refundido declara que

“I. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

B) Estarán exentas:

(...)

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”.

(...)

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995) establece en su artículo 32.3 que “Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio”.

En el supuesto que se examina lo primero a considerar es la existencia de dos operaciones o convenciones distintas:

- 1. La disolución de la sociedad de gananciales, con la consiguiente adjudicación a cada uno de los cónyuges de bienes del patrimonio de dicha sociedad, en la proporción que a cada uno corresponde y que constituye su haber de gananciales, es decir, el 50% del valor de los bienes de la sociedad.

- 2. Los posibles excesos de adjudicación en caso de que alguno de los cónyuges recibiera bienes por valor superior al referido 50%.

1.- La disolución de la sociedad de gananciales con la consiguiente adjudicación de su patrimonio a los cónyuges constituye una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. La extinción o disolución de una comunidad de bienes, como es la sociedad de gananciales, supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros o cónyuges en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se le está atribuyendo algo que no tuvieron con anterioridad. En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad, no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente

La no sujeción a la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas posibilita la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

Tratarse de una primera copia.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

No estar sujeto al ISD ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Sin embargo, el apartado 3º del artículo 45.I.B) del Texto Refundido establece la exención, en las tres modalidades de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto de las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal y de las adjudicaciones que se verifiquen a su disolución a favor de aquéllos y en pago de tales aportaciones, como de las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales. En consecuencia, queda excluida la aplicación de la cuota variable en el supuesto planteado en virtud del precepto transcrito, que declara exenta la liquidación de la sociedad de gananciales y entrega de los elementos patrimoniales a los cónyuges en los términos señalados.

2.- Respecto a los posibles excesos de adjudicación, a diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que recibe no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituye una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del que recibe el exceso al que recibe de menos. Por tal razón el artículo 7.º.2.B) del Texto Refundido, considera a los excesos de adjudicación transmisiones patrimoniales. Sin embargo, dicho precepto exceptúa aquellos excesos que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento, entre los que se incluye el artículo 1.062 (primero) del Código Civil que dispone que “cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Por otro lado el Código Civil dedica reglas especiales a la liquidación de la sociedad de gananciales; pero siendo éstas insuficientes, determina de un modo general en el artículo 1.410 que “en todo lo no previsto en este capítulo sobre formación de inventario, reglas sobre tasación y venta de bienes, división del caudal, adjudicaciones a los partícipes y demás que no se halle expresamente determinado, se observará lo establecido para la partición y liquidación de la herencia”. Dentro de las normas sobre la partición de la herencia figura el artículo 1.062 anteriormente transcrito siendo, por lo tanto, aplicable supletoriamente al régimen de gananciales.

Si se adjudicasen uno de los cónyuges bienes por un valor superior al 50% del haber ganancial, sin que dicho cónyuge realice contraprestación alguna en favor del otro, se producirá un exceso de adjudicación que, por su carácter lucrativo, estaría sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación. Si, por el contrario, el cónyuge que reciba bienes por valor superior a su haber ganancial queda obligado a entregar al otro cónyuge una contraprestación, como sucede en el supuesto planteado, se producirá un exceso que, al tener carácter oneroso, quedará sujeto a la modalidad al ITP y AJD en los términos que resultan del artículo 7.2.B) del texto refundido del citado impuesto, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas,

Ahora bien, si el exceso se origina por la adjudicación a uno de los cónyuges de un inmueble indivisible, o de la vivienda habitual del matrimonio, pagando la diferencia en metálico al otro cónyuge, dicho exceso no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tratarse de un exceso de adjudicación inevitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código Civil y 32 del Reglamento del Impuesto. Así, los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995). Por otro lado, el apartado 3 del artículo 32 del Reglamento exigiendo, para no quedar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, que el exceso de adjudicación que se origine debe ser una consecuencia “necesaria” de la disolución de la sociedad de gananciales.

Igual que en el supuesto anterior, la no sujeción del exceso producido a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido, sin que en este supuesto resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido. En efecto, el artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, titulado expresamente “Prohibición de la analogía”, establece que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos

fiscales". Esto significa que si bien la analogía es admisible en Derecho tributario, no puede aplicarse ni para gravar supuestos de hecho no recogidos expresamente en la Ley (extensión del hecho imponible), ni para aplicar exenciones, reducciones y bonificaciones de la base imponible, deducciones y bonificaciones de la cuota u otros incentivos fiscales no regulados expresamente (extensión de beneficios fiscales). Por tanto, la exención del artículo 45.I.B.3 solo alcanza a las adjudicaciones que se hagan en favor de cada uno de los cónyuges en pago su haber de gananciales, pero no a los excesos de adjudicación que deberán tributar, sin exención ni beneficio fiscal alguno, en el ITP y AJD o en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, según el exceso tenga carácter oneroso o lucrativo.

En consecuencia la operación planteada deberá tributar, en cuanto al exceso, por la cuota variable del documento notarial establecida en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, en los términos que resultan de los siguientes preceptos:

Artículo 30: La base imponible será el valor declarado del exceso de adjudicación, sin perjuicio de la comprobación administrativa del valor de los bienes que se adjudiquen.

Artículo 29: Será sujeto pasivo el adquirente del bien, es decir el cónyuge que recibe el exceso.

Artículo 31.El tipo de gravamen será el que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente y, en caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado dicho tipo, se aplicará el 0,50 por 100.

CONCLUSION

Primero. La disolución de la sociedad de gananciales, con la consiguiente adjudicación de su patrimonio a los cónyuges, constituye una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en tanto dicha adjudicación no es una verdadera transmisión, pues no se está atribuyendo a los cónyuges algo que no tuvieran con anterioridad. La no sujeción a la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas posibilita la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. Sin embargo, el apartado 3º del artículo 45.I.B) del Texto Refundido establece la exención en las tres modalidades de gravamen del Impuesto de las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales por causa de la disolución de dicha sociedad.

Segundo. Respecto al exceso de adjudicación que se produzca, este constituye una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso en tanto sea objeto de compensación por parte del cónyuge que recibe el exceso al que recibe de menos. Sin embargo, si el exceso se origina por la adjudicación a uno de los cónyuges de un inmueble indivisible, o de la vivienda habitual del matrimonio, dicho exceso no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tratarse de un exceso de adjudicación inevitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código Civil o 32 del Reglamento del Impuesto. Igual que en el supuesto anterior, la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del exceso producido, permitirá la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido, sin que en este supuesto resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido.

Tercero. Luego, el exceso de adjudicación deberá tributar por la cuota variable del documento notarial establecida en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto. La base imponible será el valor declarado del exceso, sin perjuicio de la comprobación administrativa del valor del bien; será sujeto pasivo el cónyuge que recibe el exceso, en tanto adquirente del bien; y, el tipo de gravamen será el que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente y, en caso de no haber sido aprobado ningún tipo al efecto, se aplicará el 0,50 por 100.

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.

