

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0232-19
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	05/02/2019
NORMATIVA	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 45-I-B-3
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante, una persona física no residente en España, está casada con sujeción al régimen económico matrimonial de su país, que es un régimen de gananciales. A lo largo de los últimos años los cónyuges han adquirido varios inmuebles situados en España. La adquisición ha tenido lugar por compraventa y los bienes son propiedad de ambos al 50%.</p> <p>En este momento pretenden disolver el matrimonio y liquidar el régimen de comunidad de bienes. Para ello transmitirían a uno de los cónyuges todos los bienes de su propiedad situados en España, compensando en metálico y con los bienes situados en su país de residencia la cuota equivalente del otro cónyuge.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Qué impuestos serían aplicables a las referidas transmisiones. En concreto si los cónyuges deben tributar por extinción del condominio o por liquidación del régimen económico matrimonial.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En primer lugar procede aclarar que el régimen de gananciales es un régimen económico matrimonial en el que se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad a su disolución (artículo 1.344 del Código Civil). Tienen carácter de bienes gananciales no solo los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges, sino además, y entre otros, los adquiridos a título oneroso a costa del caudal común. Luego, en el supuesto que se examina en que los bienes fueron adquiridos por compraventa, tendrán carácter común y corresponden a ambos cónyuges al 50%.</p> <p>Disuelta la sociedad de gananciales, ya sea por muerte de un cónyuge, porque los cónyuges convengan un régimen económico distinto o por cualquier otra causa, se deberá proceder a su liquidación, atribuyendo a cada uno de los cónyuges la mitad que les corresponda del patrimonio ganancial. Esa atribución o adjudicación de bienes, consecuencia de la extinción del régimen matrimonial, debe tributar en los términos que resultan de los siguientes preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):</p> <p>Artículo 7</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>"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 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.</p> <p>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."</p> <p>Por otro lado el número 3 del artículo 45.I.B) del citado Texto refundido declara que</p> <p>"I. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1º de la presente Ley serán los siguientes:</p> <p>B) Estarán exentas:</p> <p>(...)</p> <p>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".</p> <p>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".</p> <p>De la aplicación de los preceptos expuestos al supuesto planteado se deriva lo siguiente: lo primero a considerar es la existencia de dos operaciones o convenciones distintas:</p> <p>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.</p> <p>Los posibles excesos de adjudicación en caso de que alguno de los cónyuges recibiera bienes por valor superior al referido 50%.</p> <p>1.- Si la disolución de la sociedad de gananciales se llevase a cabo adjudicando a cada uno de los cónyuges bienes y deudas en pago de su haber de gananciales, sin que se produzca exceso alguno declarado por los interesados, no se produciría el hecho imponible previsto en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, en tanto que la extinción o disolución de una comunidad de bienes, como es la</p>

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 tuvieran 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 45.1.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.

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 7º.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 se producirá un exceso que, al tener carácter oneroso, quedará sujeto a la modalidad de 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 exige, 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.

Tanto si el exceso deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por la cuota variable del documento notarial, en ningún caso resultaría de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.1.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 45.1.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 el escrito de consulta solo se manifiesta que se pretende transmitir a uno de los cónyuges todos los bienes de la sociedad matrimonial situados en España, mientras que la cuota equivalente del otro cónyuge estaría constituida por metálico y por los bienes situados en el país de residencia del consultante. Si al hablar de la cuota equivalente del otro cónyuge se está manifestando que los lotes de bienes asignados a ambos cónyuges son de igual valor, sin que se produzcan excesos de adjudicación, la disolución del condominio tributaría en la forma expuesta: estará sujeta a la cuota variable del documento notarial y exenta de la misma en virtud del artículo 45.1.B) 3 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Si, por el contrario, ambos lotes no fueran de igual valor, se produciría un exceso de adjudicación que, salvo que se origine 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 estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tratarse de un exceso de adjudicación evitable. Para determinar dicha “evitabilidad” habrá que atender al conjunto de todos los bienes, a efectos de considerar su indivisibilidad, ya que aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división. En caso de ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros que evitase el exceso, o lo minorase, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro que determinaría la sujeción al impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.

CONCLUSIÓN

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 45.1.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 pudiera producirse 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, salvo que se origine por la adjudicación a uno de los cónyuges de un inmueble indivisible, o sea consecuencia necesaria de la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio, sin que en este supuesto resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.1.B.3 del Texto Refundido.

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.

