

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado****Nº de consulta** V2326-20**Órgano** SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos**Fecha salida** 07/07/2020**Normativa** TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7, 31-2 y 45-I-B-3)**Descripción de hechos** La consultante y su cónyuge desean disolver su sociedad de gananciales integrada por los siguientes bienes: una vivienda, dinero en cuenta corriente y una explotación ganadera que incluye diversos bienes muebles, semovientes e inmuebles (dos fincas rústicas).

Los bienes se han valorado de conformidad al valor de mercado y adjudicado en la siguiente forma: por un lado, la vivienda y el dinero al 50 por ciento para cada cónyuge; y, por otro lado, en cuanto a la explotación ganadera, y ante la dificultad de dividir la explotación, se le adjudica a la consultante al 100 por cien, abonando a su ex mujer el 50 por ciento que le corresponde.

Cuestión planteada Tributación de la referida operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**Contestación completa** En cuanto a la tributación de la operación planteada deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITP y AJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):

El artículo 7 regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, disponiendo en su apartado 2.B), párrafo primero, lo siguiente:

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

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.”.

De los artículos del Código Civil reseñados, y por lo que aquí interesa, hay que destacar el artículo 1.062 que establece en su párrafo primero, 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, respecto a la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el artículo 31 del Texto Refundido del ITP y AJD determina lo siguiente en su apartado 2:

“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, 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 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.

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.”.

Y, por último, el artículo 45 del Texto Refundido dispone que “Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I

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”

De la aplicación de los anteriores preceptos al supuesto planteado se deriva lo siguiente:

La extinción de la sociedad de gananciales supone su liquidación mediante la adjudicación a cada uno de los cónyuges de bienes o derechos, en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye a los cónyuges algo que éstos no tuvieran con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil cuando establece que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”.

En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes 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.

A este respecto podemos distinguir dos supuestos:

- Que la disolución se haga de tal forma que cada cónyuge reciba bienes por el valor del 50% del haber de gananciales que le corresponde, sin que se origine un exceso de adjudicación.

En este caso, como ya se ha señalado, la adjudicación de los bienes no es más que la especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente y no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto:

Tratarse de la primera copia de una escritura pública.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

En todo caso, de concurrir los citados requisitos en dicho precepto, la disolución estaría sujeta a la cuota variable del documento notarial, pero exenta en virtud del art 45.I.B).3 anteriormente transcrito.

- Que la disolución se lleva a cabo de tal forma que uno de los cónyuges reciba más del 50 por cien que constituye su haber ganancial, originándose un exceso de adjudicación,

A diferencia del supuesto anterior, en este caso el exceso que reciba uno de los cónyuges no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del cónyuge que recibe el exceso a aquel que recibe de menos.

En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del adjudicatario por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), según el cual constituye el hecho imponible del impuesto “b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.”.

Por el contrario, si el cónyuge al que se le adjudique el exceso compensa en metálico al otro cónyuge por las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y tributación en el ámbito del ITP y AJD, ya sea en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados o en la de transmisiones patrimoniales onerosas. En cualquiera de ambos casos, y a efectos de determinar la existencia de un exceso de adjudicación, debe tenerse en cuenta que la dicción literal del artículo 7.2.b habla de “exceso de adjudicación declarado”. Luego la diferencia entre los lotes adjudicados a cada uno de los cónyuges debe resultar de la propia valoración declarada por los

mismos y no de la comprobación de valores que posteriormente pueda practicar la Administración tributaria competente.

a) Tributación por la cuota variable del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados

Conforme al artículo 7.2.b) del Texto refundido, cuando el exceso de adjudicación surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos del código civil a que se refiere dicho precepto, que responden todos ellos al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los cónyuges con la obligación de abonar al otro en metálico. En tales casos, habrá que concluir que se ha producido un exceso "inevitable", lo que debe considerarse, no teniendo en cuenta cada uno de los bienes que integran el haber ganancial (los cuales consideradamente aislados pueden ser indivisibles), sino el conjunto de todos ellos, formándose lotes lo más equivalentes posibles de tal manera que no sea posible otra distribución que pudiera disminuir el referido exceso.

Siendo el exceso de adjudicación inevitable en los términos referidos no tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, por lo que si concurren los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD dicho exceso tributará por la cuota variable del documento notarial, sin que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido del ITP y AJD, establecida tan solo para las adjudicaciones de bienes que, en caso de disolución, se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, sin extenderse a los excesos de adjudicación que puedan producirse.

b) Tributación por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa

Si, a diferencia del apartado anterior, el exceso producido tuviera la consideración de "evitable" por no ser de aplicación ninguno de los supuestos exceptuados en el art. 7.2.b. del Texto Refundido, se aplicará la regla general del citado precepto, conforme a la cual tales excesos se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto.

En cuanto al supuesto planteado, debe precisarse en primer lugar que este centro directivo no puede pronunciarse sobre si la explotación ganadera es o no indivisible o desmerece por la indivisión, cuestión de hecho cuya prueba debe ser apreciada por la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponde la gestión del impuesto.

Con independencia de lo anterior, y aun cuando la explotación ganadera tuviera la condición de indivisible, lo que sí parece claro es que de la adjudicación de bienes planteada se deriva necesariamente un exceso de adjudicación, pues la división de los bienes pudo hacerse mediante una distinta formación de lotes, de tal modo que se minorase en parte el referido exceso. Por tanto, en la adjudicación propuesta debe entenderse que se produce un exceso de adjudicación evitable al menos en parte, que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa dada la existencia de compensación económica por parte del cónyuge al que se adjudica la referida explotación a favor del que recibe de menos.

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.