

Referencia: **CTE 14-24/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

Divorcio fechado el día 9 de mayo de 2024 firmado en sede judicial por el que se resuelve el matrimonio y se reparten distintas propiedades (inmuebles, cuenta bancaria, derechos de crédito, ajuar doméstico y vehículos), produciéndose un exceso de adjudicación cuantificado en 53.890,03 euros, motivado por una demasía en el reparto de un cónyuge a otro, sin compensación, dado que se renuncia expresamente y voluntariamente al cobro de dicha compensación. El régimen económico del matrimonio fue el de gananciales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si procede aplicar la bonificación del 99 por ciento al estar recogido en el acuerdo de separación en un documento público, dado que es una sentencia judicial.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- 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:

Artículo 4

“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.”

Artículo 7

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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.

[...]

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.”.

Por otra parte, el artículo 1.062 (primero) del Código Civil 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.*”.

En cuanto a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, el artículo 31.2 del TR del ITP y AJD dispone que:

“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.

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.I.B).3 del mismo texto legal determina que: “*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:*

[...]

1. 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.”.

Señalados dichos preceptos, debe indicarse que la disolución de la comunidad de gananciales supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los cónyuges en pago de su cuota de participación en la referida sociedad, sin que dicha adjudicación pueda considerarse una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino, como ha venido declarando el Tribunal Supremo, una mera especificación o concreción de un derecho, pues realmente no se está adjudicando a los cónyuges algo que éstos no tuvieran con anterioridad, tal y como resulta del artículo 450 del Código Civil que 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*”.

Por tanto, siempre que la disolución se lleve a cabo de tal forma que cada ex cónyuge no reciba más de lo que le corresponda en la sociedad de gananciales, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.



La no sujeción a TPO determina que, en caso de que la disolución de la sociedad de gananciales se documentara en escritura pública, dicha escritura quedaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto. Sin embargo, resultaría exenta en función de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido. En este caso, si la disolución se documenta exclusivamente mediante sentencia judicial, no habría hecho imponible sujeto a AJD, sin perjuicio de la procedencia de otros hechos imponibles.

Ahora bien, si como sucede en el caso que plantea el consultante, se adjudica a uno de los ex cónyuges bienes por valor superior a su cuota de participación en la sociedad de gananciales, el exceso debería tributar como transmisión patrimonial onerosa de existir compensación por parte del otro ex cónyuge que haya recibido de más en favor del que haya recibido de menos, de conformidad con la regla general establecida en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, según el cual, los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto.

No obstante, no siempre que existe un exceso de adjudicación oneroso se produce su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pues el artículo 7.2.B) del Texto Refundido declara no sujetos los excesos que resulten de dar cumplimiento a lo dispuesto en determinados preceptos, entre los que se incluye el artículo 1.062 del Código Civil que establece *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”*.

Además, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, 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”*.

Conforme a dicha regulación, en caso de producirse un exceso de adjudicación a favor de uno de los ex cónyuges, como consecuencia de la entrega de un bien indivisible o que desmerezca mucho por su división, pagando la diferencia en metálico al otro cónyuge, 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, debiendo precisarse a este respecto:

- La indivisibilidad –o desmerecimiento– debe predicarse del conjunto de bienes que se ha de adjudicar y no bien a bien, de forma que el exceso de adjudicación que se produzca sea necesario, por no ser evitable mediante otras fórmulas de adjudicación.

- Según los Tribunales Económico-Administrativos, se viene 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).

- Si el exceso se derivase en parte por la adjudicación de la vivienda habitual, de acuerdo con lo dispuesto en el transcrito artículo 32.3 del Reglamento del impuesto, no motivará liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en tanto en cuanto es consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, ya que su valor excede de la cuota correspondiente a cada cónyuge en la liquidación.

A la vista de la información proporcionada, no corresponde determinar en esta contestación si se produce o no la existencia de una única unidad que desmerezca mucho por su división, en cuyo caso sería inevitable el exceso de adjudicación producido. Su valoración deberá efectuarla el órgano de gestión e inspección correspondiente.

SEGUNDO.- Por otra parte, y por lo que afecta al caso, de producirse un exceso de adjudicación sin que medie ningún tipo de compensación, la operación se tratará como una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del ex cónyuge al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 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”*.

Ahora bien, el Tribunal Supremo dictó sentencia con fecha 12 de julio de 2022, rec. n.º 6557/2020, relativa a la tributación de los excesos de adjudicación gratuitos sobre la vivienda habitual en los casos de divorcio. El supuesto de hecho enjuiciado tiene su origen en la STSJ de Cataluña de 26 de febrero de 2020, número de recurso 325/2017, en la que se enjuiciaba una sentencia de divorcio, y a la vista de los valores declarados por las partes, se producía un exceso de adjudicación en uno de los cónyuges, que no era compensado y que tenía su fundamento en la adjudicación de lo que era la vivienda habitual del matrimonio. El Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho tercero, establece la jurisprudencia aplicable:

“Consecuencia directamente derivada de lo expuesto es que, en el supuesto de hecho examinado, no es susceptible de gravamen el exceso de adjudicación a la esposa, en el seno de la disolución matrimonial y consiguiente disolución del patrimonio común -al margen de cuál sea el régimen económico por el que se rigiera, de la vivienda habitual del matrimonio. Por ende, a la pregunta sobre que nos interroga el auto de admisión, consistente en:

“[...] Determinar si, en el marco de la extinción de un condominio, provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) LISD- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 RITPAJD [...]”, hemos de responder del siguiente modo:

1) Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el animus donandi.

2) Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD.

3) Acotada la modalidad tributaria aplicable, el art. 32 del Reglamento del impuesto considera un caso de no sujeción -aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- el de 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, como aquí sucede.

Efecto de la doctrina enunciada es la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación promovido, toda vez que la sentencia de instancia rechaza la impugnación, por la Generalidad de Cataluña, de la resolución del TEAR de Cataluña que aplicó el artículo 32 del RITP, pese a caracterizar como donación el exceso de adjudicación a la esposa examinado. Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homóloga de Cataluña, que descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de animus donandi y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común.”

La sentencia establece que el animus donandi no puede estar presente en un convenio de divorcio entre cónyuges dictado por una sentencia judicial en el que se produzca un exceso de adjudicación como consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio. Precisa que, en estos casos, no estamos ante un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común.

En todo caso, la determinación de la existencia del animus donandi en la sentencia judicial de liquidación de la sociedad de gananciales constituye una cuestión sobre la que este Centro tampoco puede pronunciarse con carácter definitivo, que deberá ser valorada, atendiendo a la documentación requerida en su caso y las circunstancias concurrentes, en las correspondientes actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

TERCERO.- En caso de estimarse la existencia del animus donandi y, por ello, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su modalidad de adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el artículo 25.2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de los tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, establece una bonificación sobre las adquisiciones inter vivos en los siguientes términos:

“2. Bonificación en adquisiciones inter vivos:



*1. En las adquisiciones inter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.
(...)”*

De acuerdo con ello, para que resulte de aplicación la bonificación del 99 por ciento a la donación de un inmueble, han de concurrir en la donación las siguientes circunstancias:

1. Ha de efectuarse a sujetos pasivos incluidos dentro de los Grupos I y II que establece la Ley 29/1987, es decir, hijos y descendientes, cónyuge, padres y ascendientes.

2. Ha de formalizarse en documento público, debiendo entenderse por tal, conforme establece el artículo 1.216 del Código Civil, el autorizado por un Notario o empleado público competente, es decir, que el funcionario autorizante sea el titular de la función pública de dar fe, y, por otra parte, se hayan observado “*las solemnidades requeridas por la Ley*”, lo que se traduce en el cumplimiento de las formalidades exigidas para cada categoría de documento público.

En el presente caso, no se discute el segundo de los requisitos, dado que una sentencia judicial es un documento público a los efectos del artículo 1.216 del Código Civil. Sin embargo, sucede que la disolución de la sociedad de gananciales se produce como consecuencia de la disolución del matrimonio con motivo del divorcio de los cónyuges (artículo 85 del Código Civil). Por tanto, en caso de haberse extinguido el vínculo matrimonial en el momento de producirse el exceso de adjudicación, no se cumpliría el requisito de la preceptiva relación de parentesco que señala el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987. (Tribunal Económico-Administrativo Central, resolución de 31-1-2023, número 00/4219/2021).

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.