



Resolució núm. 8/2010

Exempció prevista a l'article 45.I.B.3 del text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats: adjudicacions de béns de la societat conjugal als cònjuges. No s'aplica en la dissolució del matrimoni casat en règim de separació de béns.

I. Antecedents

En la Resolució de 28 de març de 2008 aquesta Direcció General es va pronunciar sobre el tractament tributari de les separacions matrimonials dels cònjuges casats en règim de separació de béns, a conseqüència, principalment:

- o dels dubtes sorgits arran de diverses sentències dictades pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (TSJC) en què considerava aplicable l'exempció prevista a l'article 45.I.B.3) del text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats a la dissolució del matrimoni casat en règim de separació de béns, i,
- o del criteri manifestat per la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda en diverses consultes (V1318/05, de 4 de juliol; V0105/06, de 19 de gener i V0129/10, de 27 de gener), i, en concret, en l'informe de 4 de febrer de 2008 en què responia a la consulta plantejada per aquest centre directiu als efectes de determinar el criteri aplicable. Així, aquella Direcció General de Tributs considerava que el criteri manifestat pel TSJC és erroni, no resultant aplicable l'exempció de l'article 45.I.B.3) del text refós a les dissolucions de matrimonis casats en règim de separació de béns, ja que el precepte es refereix expressament a les societats conjugals.

D'acord amb els antecedents exposats i atenent al caràcter vinculant de les consultes per a tots els òrgans encarregats de l'aplicació dels tributs, aquest centre directiu va elaborar la Resolució de 28 de març de 2008, assumint el criteri manifestat per la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda.

Posteriorment, la Generalitat de Catalunya va interposar recurs de cassació en interès de la llei contra la sentència estimatòria de 26 d'abril de 2007 de la Sala contenciosa administrativa del TSJC, per tal d'aconseguir un pronunciament per part del Tribunal Suprem sobre la qüestió que s'analitza.

II. Sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 2010

El TSJC en la sentència de 26 d'abril de 2007 impugnada en el recurs de cassació per interès de la llei, estima el recurs contenciós administratiu interposat contra la Resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Regional de Catalunya de 18 de juliol de 2002, pronunciant-



se en el sentit que l'exempció s'ha d'aplicar amb independència del règim econòmic matrimonial, a les adjudicacions produïdes com a conseqüència de la separació personal dels cònjuges.

El Tribunal Suprem en el seu fonament de dret cinquè de la Sentència de 30 d'abril de 2010, exposa les diferències existents entre els dos règims matrimonials:

"La doctrina mayoritaria viene considerando que la sociedad de gananciales se trata de una comunidad en mano común, de origen germánico, en la que existe un patrimonio autónomo, separado y común, del que son titulares indistintamente ambos cónyuges sin que ninguno de ellos, constate el matrimonio, ostenten cuota alguna sobre los bienes y derechos que lo integran, ni puedan ejercitar individualmente derechos de propiedad, surgiendo sólo en el momento en que la comunidad se disuelve un derecho de crédito, el derecho a la cuota de liquidación.

Como se deduce de la lectura del art. 1344 del Código Civil mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que le serán atribuidos por mitad al disolverse.

La denominación de sociedad viene de la antigua redacción del art. 1395 del Código Civil que remitía con carácter supletorio a las reglas del contrato de sociedad para regir la sociedad de gananciales.

Por el contrario, el régimen económico matrimonial de separación de bienes tiene como nota esencial la inexistencia de una comunidad patrimonial por razón de matrimonio. En este régimen cada cónyuge retiene el dominio, administración y disfrute, tanto de los bienes que aporta como de los que adquiera por cualquier título durante el matrimonio, contribuyendo a las cargas comunes en la proporción convenida o en proporción a su haber, constituyendo la negación de toda asociación pecuniaria entre los esposos, siendo, pues, un régimen de independencia el que impera, bajo el cual cada uno conserva, no solamente la propiedad, sino también la administración y el goce de sus bienes.

Por tanto, la comunidad de bienes cuyos comuneros sean cónyuges en separación de bienes es ajena al régimen matrimonial y participa de la misma naturaleza que cualquier otra comunidad de bienes, en la que cada uno de los copropietarios ostenta un derecho de propiedad sobre la parte que le corresponde, pudiendo enajenarla, cederla o hipotecarla, a diferencia de las comunidades de mano común, sin que, por tanto, pueda hablarse de puesta en común de bienes en estos casos.

Por otra parte, no cabe olvidar que si bien uno de los efectos característicos de la división de la cosa común con relación a las personas de los condueños es la de entenderse, por ministerio de la ley, que cada uno de los partícipes en la cosa común ha poseído exclusivamente durante la indivisión la parte que al disolverse aquélla le correspondiere (art. 450 del Código Civil), precepto que da respuesta al problema de si la división de la cosa común tiene carácter declarativo o traslativo de la propiedad, en el supuesto de separación personal de los cónyuges, con régimen de separación de bienes cuando se adjudica a uno de los esposos una parte de la que no era titular de la comunidad no se produce una simple división de la cosa común de bienes, sino que pasa a ser titular de la totalidad del inmueble en lugar de la mitad indivisa. "

A continuació, en el fonament de dret sisè de la sentència, el Tribunal Suprem determina que l'exempció prevista a l'article 45.I.B.3) del text refós de la llei de l'impost es refereix únicament a la societat conjugal:

"Esto sentado, de la mera lectura del precepto controvertido se deduce que la regla contenida en la exención se refiere a la sociedad conyugal, que es una figura propia del régimen económico



matrimonial de gananciales, y que está relacionada con el patrimonio ganancial independiente de los patrimonios privativos de cada uno de los cónyuges y las compensaciones económicas entre los mismos, por lo que hay que entender que solo afecta a las aportaciones de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se efectúen a consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales a favor de los cónyuges, sin que pueda aplicarse al régimen de separación de bienes porque en dicho régimen no existen bienes comunes.

Frente a lo anterior, no cabe alegar, por el fundamento de la exención, que no es otro que la protección a la familia, que la regla debe aplicarse también a supuestos relacionados con otros regímenes económico-matrimoniales, en concreto, a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se hagan como consecuencia de la liquidación proindivisa por la disolución del matrimonio, aún cuando fuera el régimen económico del mismo el de separación de bienes, pues en estos casos no deja de existir una liquidación, llegándose a un acuerdo para el reparto de los bienes entre ambos cónyuges, ya que ello supondría extender los efectos jurídicos previstos legalmente para un régimen económico matrimonial a otros para los que la ley nada de ello prevé, por lo que la disolución debe tratarse en estos casos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como cualquier otra comunidad de bienes, siendo de significar que por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999, ha considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también niega la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a uno o varios comuneros con obligación de compensar al resto con metálico. Ahora bien todo lo anterior no excluye la modalidad gradual de los documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados si concurren los requisitos que establece el art. 31.2 del Texto Refundido de 1992.

Por otra parte, parece apoyar la tesis que se mantiene lo previsto en el art. 32.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en cuanto establece 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".

Finalmente, tampoco cabe invocar la posible infracción del principio de igualdad que consagra el art. 14 de nuestra Constitución, de no aplicarse la exención por tener las consecuencias de disolución del régimen económico familiar la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes pues en éste la mayor fiscalidad que soportan dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquel, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regula el matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de transmisión."

Finalment, la Sentència declara com a doctrina legal que:

"En el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, y previsto en el artículo 45.1.B) 3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la exención de tributos únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal); por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes".



III. Conclusions

De conformitat amb tot l'exposat, es creu oportú dictar la present resolució que confirma el criteri manifestat per aquesta Direcció General en la resolució de 28 de març de 2008, en els termes següents:

1) L'exempció prevista a l'article 45.I.B.3) del Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, únicament és aplicable a les dissolucions en què hagi efectiva comunitat de béns (societat conjugal). Per tant, aquesta exempció no resulta aplicable a les transmissions i adjudicacions de béns que s'efectuïn com a conseqüència de la dissolució de matrimonis casats en règim de separació de béns.

2) La dissolució de matrimonis casats en règim econòmic de separació de béns es tractaran en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats com a qualssevol altra comunitat de béns: si les adjudicacions dels béns als comuns es realitzen per un valor proporcional a llurs participacions en la comunitat, no estaran subjectes a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, i sí que tributaran pel concepte d'actes jurídics documentats.

3) No obstant això, en la dissolució de matrimonis casats en règim de separació de béns es reconeix la no subjecció a la modalitat de transmissions patrimonials oneroses que preveu l'article 32.3 del Reglament de l'impost per als excessos d'adjudicació que es produeixin per l'adjudicació a un dels cònjuges de l'habitatge habitual del matrimoni, sens perjudici de la tributació que correspongui en concepte d'actes jurídics documentats.

La directora general de Tributs

Natàlia Caba i Serra



Barcelona, 7 de juliol de 2010
SN/sn