

Tratamiento fiscal diferenciado en la liquidación de regímenes económicos matrimoniales

Comentario a la STS, 3ª, de 30.4.2010 (RJ 2010\3478; MP: Emilio Frías Ponce)

Víctor de Castro Esteller

Abogado

Abstract

Este comentario analiza la Sentencia de la Sala 3ª del TS de 30.4.2010, relativa al régimen tributario aplicable a las transmisiones derivadas de la disolución y liquidación del régimen económico matrimonial de separación de bienes. La Sentencia declara la no aplicación a dichas operaciones de la exención establecida de forma exclusiva para la disolución de la sociedad de gananciales (art. 45.I.B.3 RDL 1/1993). Este trabajo examina el tratamiento fiscal diferenciado de los regímenes económicos matrimoniales y evalúa el impacto derivado de la interpretación realizada por el Alto Tribunal.

This commentary analyzes the Judgment of the Spanish Supreme Court (3rd Section) delivered on April 30, 2010 on the fiscal rules applicable to asset transfers derived from the dissolution and liquidation of the marital economic regime of separation of property. The judgment establishes that the exemptions provided for asset transfers when liquidating the community property regime are not applicable when transferring assets within the context of the liquidation of a separate property regime (art. 45.I.B.3 RDL 1/1993).

This research paper examines the different fiscal treatment of marital economic regimes and studies the effects of the interpretation provided by the Spanish Supreme Court.

Title: The Different Fiscal Treatment of the Liquidation of Marital Economic Regimes

Palabras clave: separación de bienes; sociedad de gananciales; transmisiones patrimoniales; exenciones

Keywords: Separate Property; Community Property; Transfers of assets; Exemptions

Sumario

1. Introducción

2. Antecedentes de hecho

3. Régimen tributario de las transmisiones derivadas de la disolución del matrimonio en el ITPyAJD

3.1. Una cuestión previa: la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales

3.2. Criterio de la Dirección General de Tributos

a. Limitación de la exención al régimen de gananciales

b. Tributación de los excesos de adjudicación

3.3. Criterios jurisprudenciales anteriores a la sentencia del TS de 30.4.2010. Especial referencia a las sentencias del TSJ de Cataluña

4. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30.4.2010

5. Conclusiones

6. Tabla de jurisprudencia citada

7. Bibliografía

1. Introducción

El presente trabajo tiene como objeto el análisis de la doctrina jurisprudencial relativa al régimen tributario de las transmisiones de bienes comunes a ambos cónyuges derivadas de la disolución y liquidación del régimen económico matrimonial de separación de bienes. En particular, se analiza la aplicación de los beneficios fiscales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD) a tenor de la STS, 3ª, de 30.4.2010 (RJ 20107\3478; MP: Emilio Frías Ponce).

Tal ha sido el revuelo ocasionado por la mencionada sentencia del Tribunal Supremo que el Grupo Parlamentario Popular presentó el pasado 1.10.2010 una proposición de ley¹ para incluir en los supuestos de exención del ITPyAJD la disolución de matrimonios que hubieran adoptado el régimen de separación de bienes, bajo la tesis de la protección a la familia que recogen las leyes civiles por imperativo constitucional, y que, a su juicio, debería extenderse a la normativa fiscal para evitar lo que denomina como “trato fiscal discriminatorio”, especialmente, en las comunidades donde aquel régimen tenga carácter preferente y supletorio. Esta proposición fue rechazada por el Congreso de los Diputados en sesión plenaria de 12.4.2011.

En su día Convergència i Unió presentó, con un contenido similar, enmiendas a la Ley de Economía Sostenible y a la Ley del Registro Civil. La primera fue rechazada; la segunda está pendiente de votación.

Siguiendo la misma tendencia, aunque con argumentos sustancialmente distintos, el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana - Izquierda Unida - Iniciativa per Catalunya Verds presentó el pasado 25 de febrero una proposición no de ley por la cual insta al Gobierno a modificar el artículo controvertido y evitar así las discrepancias interpretativas que afectan a la diversidad de regímenes económicos matrimoniales que coexisten en nuestro país.

2. Antecedentes de hecho

Los cónyuges, casados bajo el régimen económico matrimonial de separación de bienes, acordaron mutuamente la separación matrimonial en escritura de capitulaciones matrimoniales y liquidación de la comunidad conyugal otorgada el 15.6.2001. El acuerdo consistía en la adjudicación a la esposa del inmueble que constituía la vivienda familiar del matrimonio, a cambio de una compensación en metálico al marido y el pago del préstamo hipotecario pendiente por parte de la adjudicataria.

La Oficina Liquidadora de L'Hospitalet de Llobregat practicó liquidación por el ITPyAJD, en la

¹ Proposición de Ley número 122/000248, relativa a la inclusión de la disolución de matrimonios con el régimen de separación de bienes en la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, publicada en el BOCG, de 18.10.2010.

modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por importe de 663,12 euros. No estando conforme con la misma, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEARC), que, con fecha 18.7.2002, dictó resolución desestimando la reclamación formulada. Contra la misma, la representación procesal de la esposa interpuso recurso contencioso-administrativo.

El 26.4.2007, el TSJ de Cataluña dictó sentencia estimando íntegramente el recurso y anulando la resolución del TEARC, porque entendía aplicable el beneficio fiscal de la exención contenido en el artículo 45.I.B.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el cual se aprueba el Texto Refundido del ITPyAJD (BOE núm. 251, de 20.10.1993; en adelante, RDL 1/1993).

Sin embargo, la Generalitat de Cataluña interpuso recurso de casación en interés de ley ante el TS contra la mencionada sentencia por considerar que la doctrina en ella contenida era errónea y gravemente perjudicial para el interés general.

3. Régimen tributario de las transmisiones derivadas de la disolución del matrimonio en el ITPyAJD

La cuestión en liza consiste en determinar si la adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, acontecida con motivo de la separación matrimonial y documentada en escritura pública, es una operación no sujeta, o en su caso, exenta del ITPyAJD. En particular, si el régimen económico matrimonial que se disuelve condiciona el tratamiento fiscal de esta transmisión.

Con arreglo al artículo 45.I.B.3 RDL 1/1993, las adjudicaciones de bienes como resultado de la disolución del matrimonio quedan exentas del impuesto, en cualquiera de sus tres modalidades (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados)²:

“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”.

Si bien el precepto se refiere expresamente a la liquidación del haber de gananciales, tradicionalmente ha sido objeto de discusión si este beneficio fiscal debe entenderse igualmente aplicable a la liquidación de otros regímenes económicos matrimoniales, como sostiene un importante sector de abogados matrimonialistas (SALLES, 1998), o si, por el contrario, debe limitarse al régimen de gananciales.

Al margen de la exención establecida de forma genérica para cualquiera de las tres modalidades, el artículo 32.3 RD 828/1995 declara que los excesos de adjudicación resultantes de la asignación

² En el mismo sentido, el art. 88.I.B.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD (BOE núm. 148, de 22.6.1995; en adelante, RD 828/1995).

a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio no están sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas:

“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 este caso no cabe discusión alguna en cuanto a la ausencia de gravamen de este tipo de adjudicaciones, con independencia del régimen económico matrimonial objeto de extinción. Ahora bien, el precepto limita la no sujeción únicamente a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En efecto, si bien el primer beneficio fiscal se refiere indistintamente a las tres modalidades que conforman el ITPyAJD (art. 45.I.B.3 RDL 1/1993), la no sujeción por la íntegra adjudicación de la vivienda habitual lo hace únicamente respecto de las transmisiones patrimoniales onerosas (art. 32.3 RD 828/1995), lo que abre la posibilidad de someter a gravamen, por actos jurídicos documentados, los documentos notariales que documenten tales adjudicaciones, por tener como objeto cantidad o cosa evaluable y contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad (art. 27 y ss. RDL 1/1993).

3.1. Una cuestión previa: la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales

La sociedad de gananciales se caracteriza por la puesta en común para los cónyuges de las ganancias o beneficios obtenidos por cualquiera de ellos (art. 1344 CC y 232-30 CCCat). A diferencia de lo que sucede en una comunidad de bienes ordinaria, los cónyuges únicamente ostentan el derecho a recibir su correspondiente mitad cuando la disolución tenga lugar, sin que hasta ese momento puedan disponer de la misma. Se trata de uno de los supuestos de comunidad germánica que recoge el derecho civil común, caracterizada por una concepción colectivista que considera la comunidad como una situación permanente y estable. Por ello, en este tipo de comunidad las cuotas no existen o bien sirven únicamente como medida de valor, aunque en ningún caso derivan en un derecho exclusivo de cada comunero. Prueba de ello es que ninguno de los cónyuges puede vender al otro o a un tercero su mitad antes de que la sociedad se haya disuelto. Tampoco se reconoce el derecho exclusivo de cada comunero a pedir la división de la cosa común.

En cambio, la comunidad por excelencia del Código Civil español sigue las directrices de la comunidad romana, que parte de la concepción individualista para concebir la situación de comunidad como algo transitorio, incidental y desventajoso (DÍEZ PICAZO, 2008, pp. 1011-1021). Por este motivo, se atribuye a cada comunero una cuota o porción de derecho y, por supuesto, el derecho a ejercer en cualquier momento la *actio communi dividundo* (arts. 392 y ss. CC y 552-1 y ss. CCCat).

Por tanto, cabe destacar la naturaleza jurídica diferenciada entre la sociedad de gananciales y la mera comunidad de bienes, aún cuando ésta corresponda a los cónyuges en su calidad de comuneros. Esta situación puede aparecer en el seno del régimen económico matrimonial de separación de bienes, pero también en el condominio preexistente entre los cónyuges con anterioridad a la celebración del matrimonio.

3.2. Criterio de la Dirección General de Tributos

a. Limitación de la exención al régimen de gananciales

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha vertido su doctrina en la contestación a múltiples consultas sobre la tributación de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales. La disolución de cualquier comunidad de bienes, también la formada por el régimen de gananciales, constituye una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD, por cuanto no se produce propiamente una traslación de dominio, sino una concreción de la cuota de participación en un bien³. Parece con ello tener poco sentido la exención recogida en el artículo 45.I.B.3 RDL 1/1993, pues tratándose la disolución de una operación que no constituye hecho imponible del impuesto, declarar su exención resulta innecesario.

No obstante, la rúbrica que precede el artículo 45 RDL 1/1993, "Beneficios fiscales", así como el enunciado del Título IV de la norma donde se ubica, "Disposiciones comunes", nos indican que los beneficios fiscales que en aquél se contienen se refieren sin distinción a cualquiera de las tres modalidades del ITPyAJD. Por este motivo, la exención respecto de la adjudicación a los cónyuges en pago de su haber de gananciales tendría razón de ser respecto de la tributación por actos jurídicos documentados (documentos notariales)⁴ en aquellos casos en que se trate de actos sujetos, es decir, inscribibles y con contenido evaluable.

Pues bien, la DGT viene manteniendo el criterio de que la exención regulada en el artículo 45.I.B.3 (referida, como hemos visto, a la modalidad de actos jurídicos documentados) no puede aplicarse a las comunidades de bienes de cónyuges en separación de bienes, ya que la dicción literal del artículo se refiere únicamente a la sociedad de gananciales. En esta línea, las conclusiones del Centro Directivo son las siguientes⁵:

³ STS, 3ª, de 23.5.1998 (RJ 1998\4149; MP: José Mateo Díaz); STS, 3ª, 2de 8.6.1999 (RJ 1999\6133; MP: Pascual Sala Sánchez); resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9.10.2001 y contestaciones de la DGT a consultas de 5.10.1999 y de 8.2.2000.

⁴ El gravamen por la modalidad de operaciones societarias no sería aplicable, por cuanto éste sustituiría a la modalidad de actos jurídicos documentados en el caso de que las constituciones o disoluciones de comunidades integrasen bienes afectos a una actividad empresarial (arts. 55 y 61 RD 828/1995).

⁵ Contestaciones a consultas de la DGT de 22.9.2003, de 4.7.2005, de 27.1.2010 y de 19.4.2010.

i) La no sujeción al ITPyAJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de la disolución de una comunidad mediante la adjudicación a los comuneros de los bienes en proporción a sus cuotas, por entender que ni civil ni fiscalmente constituye una transmisión, pues tiene carácter particional y no dispositivo.

ii) La exención del artículo 45.I.B.3 se limita a las sociedades de gananciales, siendo ajena a la misma cualquier comunidad de bienes integrada por cónyuges casados en régimen de separación de bienes, cuya disolución debe recibir el trato fiscal de cualquier otra comunidad.

A este respecto, la DGT no duda en ceñirse a la literalidad de la norma y al sentido propio de las palabras, en aplicación del art. 3.1 CC⁶, por cuanto el término “sociedad conyugal” no puede entenderse referido a “cualquier régimen económico matrimonial”. Es más, rechaza, a mi parecer con buen criterio, la aplicación analógica de un beneficio fiscal como el de la exención, por prohibición expresa contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁷ (BOE núm. 302, de 18.12.2003; en adelante, LGT).

Especialmente interesante resulta la Consulta de la DGT de 10.7.2007, relativa al reparto hecho con ocasión de la disolución de un matrimonio casado en régimen de gananciales, porque establece que no resulta aplicable la exención del 45.I.B.3 a una vivienda adquirida por los contrayentes con anterioridad a la celebración del matrimonio, ya que no constituía un bien ganancial.

b. Tributación de los excesos de adjudicación

Además de las repercusiones fiscales de la disolución matrimonial en función del régimen económico, conviene hacer hincapié en la frecuente aparición de otro hecho imponible del ITPyAJD a la hora de repartir los bienes de los cónyuges: los excesos de adjudicación, a menudo inevitables. Estos se producen cuando, en el proceso de liquidación y disolución de la comunidad, alguno de los comuneros recibe bienes por mayor valor del que le correspondía según su cuota de participación. Cuando este comunero compense al resto en dinero por el exceso, nos hallaremos ante un exceso de adjudicación sujeto al ITPyAJD. En el caso de que esta compensación no se produzca, la operación quedará gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pues bien, como se ha dicho, los excesos de adjudicación onerosos constituyen hecho imponible del ITPyAJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo cual impide el gravamen por otra modalidad del impuesto. No obstante, pese a esta regla general, hay excesos

⁶ La remisión al CC en términos de interpretación de las normas tributarias se contiene en el art. 12 de la LGT.

⁷ El art. 14 LGT prevé 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”.

de adjudicación no sujetos, entre otros, en interés de nuestro estudio, los derivados de la adjudicación a uno de los cónyuges casados en régimen de gananciales cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división⁸.

“Se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago de este Impuesto [...] los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.061.1 del CC y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

Esta no sujeción aplica directamente a la sociedad de gananciales por expresa mención del art. 7.2.b RDL 1/1993⁹, pero también, según interpretó la DGT en consulta de 16 de enero de 1995, al resto de excesos de adjudicación basados en la indivisibilidad del bien. Como más adelante se dirá, el Tribunal Supremo corroboró esta no sujeción en su Sentencia de 30 de abril de 2010. No obstante, esta circunstancia nos lleva a que este acto quede sujeto a la cuota gradual de AJD.

Por el contrario, constituirá un exceso de adjudicación sujeto el que se derive de la disolución de un matrimonio en separación de bienes o de la adjudicación de un bien ganancial divisible. Esta sujeción permite a su vez evitar el gravamen a través de alguno de los supuestos de excesos de adjudicación exentos que hallamos en el artículo 32.3 RD 828/1995, aquellos derivados de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico matrimonial, únicamente en lo que respecta a la necesaria adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

Este precepto no hace referencia exclusiva a un régimen económico en concreto, sino a la disolución matrimonial en términos genéricos. La DGT entiende que la adjudicación de la vivienda habitual supone el único trato fiscal diferenciado que distinguiría la disolución de un matrimonio en régimen de separación de bienes de una mera comunidad de bienes¹⁰.

⁸ El CC dedica reglas especiales a la liquidación de gananciales aunque, siendo éstas insuficientes, considera de aplicación subsidiaria lo establecido para la partición y liquidación de la herencia. Así, el artículo 1.062.1 dispone: “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”.

⁹ La consulta de la DGT, de 9.2.2007 resulta particularmente ilustrativa en materia de sujeción y exención de los excesos de adjudicación.

¹⁰ Consulta de la DGT, de 19.1.2006.

3.3. Criterios jurisprudenciales anteriores a la sentencia del TS de 30.4.2010. Especial referencia a las sentencias del TSJ de Cataluña

A pesar de la literalidad del artículo relativo a la exención de las adjudicaciones y transmisiones entre cónyuges, por cuanto se refiere exclusivamente a la liquidación de la sociedad conyugal, el TSJ de Cataluña ha venido manteniendo una interpretación manifiestamente contraria a esa literalidad. En múltiples sentencias¹¹, y amparándose en el argumento de la protección a la familia, el TSJ ha extendido la exención a las transmisiones originadas en cualquier régimen económico matrimonial.

Entender lo contrario sería insostenible, a criterio del TSJ, ideológica y legislativamente, atendiendo a la evolución de la estructura conyugal y familiar en los últimos tiempos. En términos de igualdad y con una interpretación finalista de la norma, procede aplicar sin duda los beneficios fiscales del régimen de gananciales al de separación de bienes, habida cuenta de la verdadera comunidad, diferenciada de la comunidad ordinaria, que en este último régimen se constituye fruto de la relación conyugal. Es más, el TSJ entiende que, pese a la redacción clara que ofrece el precepto, nada prohíbe su aplicación a todas las transmisiones originadas como consecuencia de crisis matrimoniales y que, de lo contrario, estaríamos ante un artículo de dudosa constitucionalidad.

En consecuencia, tras una motivación encaminada a dar cabida a un supuesto no contemplado en la literalidad de la norma, considera que las escrituras que documenten la cesión de bienes y derechos como consecuencia de la liquidación del haber conyugal gozarán de exención, no solo por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), sino también por la cuota gradual de actos jurídicos documentados (AJD).

En base a un criterio de protección a la familia, el TSJ de Cataluña hace extensivo el beneficio fiscal de la exención a cualquier régimen económico matrimonial, atendiendo al arraigo que en cada comunidad pueda tener un determinado régimen económico matrimonial –en el caso catalán, el de separación de bienes. Por ello, un trato fiscal diferente para cada régimen evidenciaría una clara discriminación por razón de la vecindad civil, circunstancia que el TSJ salva por la vía de la interpretación.

Respecto a la clasificación del régimen de separación de bienes como una mera comunidad

¹¹ STSJ de Cataluña, Sala de lo C-A, de 4.7.2000 (JT 2000\1808; MP: Luís María Díaz Valcárcel); de 7.7.2000 (JT 2000\1810; MP: Concepción Aldama Baquedano); de 17.7.2000 (RJ 2000\1811; MP: Francisco José Sospedra Navas), de 3.4.2001 (RJ 2001\1273; MP: José Ramón Giménez Cabezón); de 8.6.2001 (JT 2001\1555; MP: María Luisa Pérez Borrat); de 16.7.2001 (JT 2001\1665; MP: José Ramón Giménez Cabezón); de 31.12.2001 (JT 2002\979; MP: Concepción Aldama Baquedano); de 4.4.2002 (JT 2002\1613; MP: Eduardo Barrachina Juan); de 26.4.2007 (JUR 2007\280770; MP: José Luís Gómez Ruiz). Esta última sentencia originó en casación la sentencia del TS que aquí se comenta). En sentido contrario, STSJ de Baleares, Sala de lo C-A, de 6.5.2003 (JUR 2003\228861; MP: Pablo Delfont Maza).

ordinaria (o romana), el TSJ de Cataluña sitúa en un estadio diferenciado al régimen supletorio catalán, puesto que en dicho régimen “se entremezclan las relaciones personales y económicas del matrimonio”, todo ello siempre en base a la protección social, económica y jurídica que la institución del matrimonio merece por parte de nuestro ordenamiento constitucional¹². De este modo, el TSJ de Cataluña recoge el importante principio de que en cualquier régimen económico matrimonial existe una masa o conjunto patrimonial que es común o consorcial, más o menos extensa según la naturaleza del régimen. En opinión de algunos autores (AGUSTÍN TORRES, 2000), este patrimonio consorcial constituye el rasgo indispensable para poder invocar la exención en el ITPyAJD.

Por el contrario, el TS se había pronunciado en un sentido claro en torno a la tributación de la disolución de comunidades de bienes con exceso de adjudicación¹³, como ya lo hizo en su día la DGT. Para ello parte de la tesis de que la división de la cosa común no supone una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Si bien este extremo ya quedaba suficientemente claro, el Tribunal añade que ante un bien indivisible la única forma de proceder a su reparto es no dividirlo, sino adjudicarlo a uno de los comuneros, quien tendrá la obligación de compensar a los demás. Esta adjudicación con compensación, se dice, tampoco constituye una transmisión –ni civil ni fiscal– pues responde a la necesaria equivalencia que ha de guardarse fruto de la indivisibilidad del bien.

Pese a todo este razonamiento, lo cierto es que el RD 828/1995 únicamente excluye de la sujeción a TPO los excesos de adjudicación en la disolución de comunidades hereditarias (y, por remisión del artículo 1410 CC, de sociedades de gananciales), no mencionando en ningún caso a las comunidades voluntarias. Sin embargo, el TS entiende que la referencia hecha por el RD 828/1995 debe entenderse realizada respecto de los excesos de adjudicación verdaderos, que se producen, no solo en las comunidades hereditarias, sino en los supuestos de indivisibilidad del bien. Cabe preguntarse si el TS no está sino aplicando la analogía a un beneficio fiscal, cuya prohibición expresa establece la LGT en su art. 14.

De acuerdo con la interpretación del TS, la mención “exención” contenida en el artículo 32.3 RD 828/1995 carecería de sentido, por cuanto la vivienda habitual de los cónyuges, en tanto que bien indivisible, ya queda no sujeta al ITPyAJD en virtud de la norma general de indivisibilidad. No era necesario un precepto que excluyera de gravamen este supuesto.

¹² Art. 39 CE.

¹³ STS, 3ª, de 23.5.1998 (RJ 1998\4149; MP: José Mateo Díaz) y STS, 3ª, de 28.6.1999 (RJ 1999\6133; MP: Pascual Sala Sánchez).

4. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30.4.2010

La sentencia aborda la aplicación de la exención contenida en el artículo 45.I.B.3 RDL 1/1993 en los supuestos de disolución y liquidación del régimen de separación de bienes. En efecto, es la primera ocasión en la que el Alto Tribunal entra a valorar esta posibilidad tras muchos años de interpretación extensiva del TSJ de Cataluña. Y lo hace estimando el recurso de casación en interés de ley formulado por la Generalitat de Cataluña, al cual se adhieren plenamente el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

Como ya se avanzara inicialmente en este trabajo, el Tribunal analiza en primer lugar las diferencias existentes entre los regímenes económicos de gananciales y de separación de bienes e identifica la sociedad de gananciales con una comunidad en mano común, de origen germánico. En ésta, ninguno de los cónyuges ostenta cuota alguna sobre los bienes que la integran, hecho que se pone de manifiesto únicamente en el momento de la disolución con el derecho a obtener una cuota de liquidación. En cambio, el régimen de separación de bienes se caracteriza por la inexistencia de comunidad causada por el matrimonio y, la que pudiera existir, resulta completamente ajena a dicho régimen económico, puesto que podría integrarse indistintamente por terceros ajenos a la familia (esto no podría ocurrir con el régimen de gananciales). En otras palabras, la causa de la comunidad en la separación de bienes, si es que existe, se encuentra fuera del propio régimen económico matrimonial.

Asimismo, el TS apela una vez más a la literalidad de la norma en tanto la exención se refiere a la sociedad conyugal, institución propia del régimen de gananciales, sin que el principio de protección a la familia permita extender sus efectos más allá de este régimen. Tampoco sirve la invocación del principio de igualdad, pues no se otorga un trato fiscal diferenciado a dos situaciones iguales o similares, sino en una se produce verdadera transmisión y en la otra no (separación de bienes). Luego el tratamiento fiscal a efectos del ITPyAJD otorgado a la disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes debe ser equivalente al que se da a la disolución de cualquier otra comunidad de bienes:

- i) El acto de disolución, al ser una operación de carácter particional y no dispositivo, se halla no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación, entre otras, de la mencionada STS, 3ª, de 28.6.1999 (RJ1999\6133).
- ii) El exceso de adjudicación que pudiera producirse por la indivisibilidad del bien o porque su divisibilidad reduzca sustancialmente su valor, también se declara no sujeta en aplicación de la misma sentencia. El artículo 32.3 RD 828/1995 corrobora esta ausencia de gravamen, aunque por la vía de la exención, cuando el exceso de adjudicación sea consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, lo que vendría a confirmar la tesis del TS.
- iii) Sin embargo, la escritura que documente las adjudicaciones en la disolución del

régimen de separación de bienes constituirá una operación sujeta y no exenta a la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que se cumplan los tres requisitos que conllevan el nacimiento del hecho imponible: primera copia, acto inscribible y contenido evaluable¹⁴.

Si bien los dos primeros puntos serían de aplicación idéntica para cualquier tipo de régimen económico matrimonial, es en el tercero donde se alcanza un trato fiscal claramente más gravoso para los regímenes económicos matrimoniales distintos de la sociedad de gananciales. Únicamente a éste aplica la exención del 45.I.B.3 que impide la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados.

5. Conclusiones

La exención relativa a las adjudicaciones y transmisiones que se produzcan con ocasión de la disolución del matrimonio tendrá cabida únicamente, como el propio precepto indica, en el sí de los matrimonios casados bajo el régimen económico de gananciales, no pudiendo extenderse a otros regímenes económicos, aunque ello comporte un trato fiscal diferenciado en las familias.

La STS, 3ª, de 30.4.2010 (RJ 2010\3478) rechaza la anterior jurisprudencia de los TSJ en torno a la aplicación analógica de una exención. No debería extrañarnos la doctrina impuesta por el TS, más aún cuando se limita a decir que donde la norma se refiere a un tipo específico de régimen matrimonial no puede entenderse referido a “cualquier” régimen económico. De lo contrario, el legislador así lo habría dispuesto, consciente de que la existencia en España de regímenes económicos matrimoniales distintos del de gananciales se remonta años atrás a la aparición del gravamen sobre transmisiones patrimoniales.

Tampoco supone un desconcierto esta interpretación si se tiene en cuenta la expresa prohibición de analogía del art. 14 LGT a los beneficios fiscales, aunque conviene examinar si tendría cabida por la vía de la interpretación extensiva de la norma¹⁵. En cualquier caso, quizás sea hora de plantearse la constitucionalidad del precepto o si realmente ésta era la voluntad del legislador.

Sin embargo, hay doctrina que considera que la exención debe proyectarse a cualquiera de los regímenes económicos matrimoniales en relación a los bienes que los cónyuges mantengan en pro indiviso, porque su liquidación se hace necesaria con ocasión de la disolución matrimonial, aunque lo cierto es que el espíritu y finalidad difícilmente pueden rebasar de modo tan flagrante los designios de la literalidad. Así, en opinión de CALVO VÉRGEZ (2010, p. 12), tampoco parece manifestarse una mayor capacidad económica en la disolución del régimen de separación de bienes respecto de la sociedad de gananciales.

¹⁴ Art. 31.2 RDL 1/1993.

¹⁵ Ver SIOTA ÁLVAREZ (2011, pp. 63-73).

Lejos aún de producirse una modificación legislativa que esquivase la interpretación del TS, lo cierto es que, bajo mi punto de vista, el Alto Tribunal no ha hecho más que confirmar lo que la Ley apuntaba de forma palmaria sin más interpretaciones que la pura literalidad de la norma, pese a lo que otros Tribunales autonómicos insistían en catalogar como evidente. Distinto debate podría suscitarse en torno a la constitucionalidad de la norma, cuya respuesta pasaría por el cambio legislativo que algún grupo parlamentario ha planteado. Lo cierto es que hoy por hoy el artículo 45.I.B.3 no brinda territorio a la discusión, ni posibilidades interpretativas más allá de la dicción literal que del mismo se desprende.

Advertir por un lado que la Generalitat de Catalunya pasó por alto múltiples sentencias del TSJ sin interponer recurso alguno y, sin embargo, decidió acudir al Alto Tribunal en 2001, en una decisión sin precedentes, para acabar obteniendo una sentencia estimatoria claramente propicia a sus intereses recaudatorios.

Por otro lado, cabe recordar que el ITPyAJD es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, quienes tienen la facultad de establecer bonificaciones y deducciones, pero en ningún caso exenciones. Por tanto, éstas podrían exonerar la tributación vía deducción de la cuota, aunque entonces la disminución de las arcas autonómicas tendría su origen en la iniciativa propia, lo cual dificultaría la negociación de la financiación con el Estado. Si esta iniciativa proviene del Estado, se allana el camino para exigir lo dejado de ingresar por la falta de recaudación. No obstante, esta cuestión es de índole política y toca un tema de actualidad tan espinoso como la financiación autonómica.

6. Tabla de jurisprudencia citada

Sentencias del Tribunal Supremo

<i>Sala y Fecha</i>	<i>Ref.</i>	<i>Magistrado Ponente</i>
3ª, de 23.5.1998	RJ 1998\4149	José Mateo Díaz
3ª, de 28.6.1999	RJ 1999\6133	Pascual Sala Sánchez
3ª, de 30.4.2010	RJ 2010\3478	Emilio Frías Ponce

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

<i>Sala y Fecha</i>	<i>Ref.</i>	<i>Magistrado Ponente</i>
Sala de lo C-A, de 4.7.2000	JT 2000\1808	Luis María Díaz Valcárcel
Sala de lo C-A, de 7.7.2000	JT 2000\1810	Concepción Aldama Baquedano
Sala de lo C-A, de 17.7.2000	JT 2000\1811	Francisco José Sospedra Navas
Sala de lo C-A, de 3.4.2001	JT 2001\1273	José Ramón Giménez Cabezón
Sala de lo C-A, de 8.6.2001	JT 2001\1555	María Luisa Pérez Borrat

Sala de lo C-A, de 16.7.2001	JT 2001\1665	José Ramón Giménez Cabezón
Sala de lo C-A, de 31.12.2001	JT 2002\979	Concepción Aldama Baquedano
Sala de lo C-A, de 4.4.2002	JT 2002\1613	Eduardo Barrachina Juan
Sala de lo C-A, de 26.4.2007	JUR 2007\280770	José Luis Gómez Ruiz
Sala de lo C-A, de 6.5.2003	JUR 2003\228861	Pablo Delfont Maza

7. Bibliografía

Carmelo AGUSTÍN TORRES (2000), "Fiscalidad en el ITP de algunas transmisiones entre cónyuges a la disolución del matrimonio", *La Notaría*, núm. 4, pp. 127-136.

Jesús BENAVIDES ALMELA, Laura María DE LA CRUZ CANO ZAMORANO et al. (2005), *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa comentada*, Fundación Beneficentia et Peritia Iuris, Madrid.

Juan CALVO VÉRGEZ (2011), "Fiscalidad de las operaciones de disolución y liquidación de los regímenes económicos matrimoniales: en torno a la STS de 30 de abril de 2010", *Diario La Ley*, núm. 7595, La Ley.

Luis Díez PICAZO PONCE DE LEÓN (2008), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial III*, Civitas, Madrid.

María Rosa SALLES COSTA y FRANCISCO VEGA SALA (1998), *Algunas cuestiones prácticas sobre el régimen económico matrimonial de separación de bienes, Actuación del abogado de familia en temas patrimoniales de actualidad*, Dykinson, Madrid.

Mónica SIOTA ÁLVAREZ (2011), "Interpretación extensiva y analogía: Una delimitación imposible", *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, núm. 1, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 63-73.