TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2016-2017

EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS; EN ESPECIAL LOS EXCESOS DE ADJUDICACION DE LA LIQUIDACION DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

THE TAXABLE ACT IN THE PROPERTY TRANSFER TAX; IN PARTICULAR THE AWARDING EXCESSES IN THE LIQUIDATION OF THE GANANCIAL PROPERTY SYSTEM

AUTOR Vidal Cobo Ochoa

DIRECTOR: Juan Manuel Revilla Rodríguez

FACULTAD DE DERECHO

Avda. los Castros, s/n

39005 SANTANDER

Resumen del Trabajo Fin de Grado

Curso académico 2016-2017

Titulación oficial de Grado en Derecho

Título del Trabajo: El hecho imponible en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas; en especial los excesos de adjudicación de la liquidación de la sociedad de gananciales.

Work title: The Act taxable in the property transfer tax; in particular the awarding excesses in the liquidation of the ganancial property system

Estudiante solicitante: Vidal Cobo Ochoa

Tutor del Trabajo Fin de Grado: Juan Manuel Revilla Rodríguez

Con la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado, en adelante TFG, queremos exponer y evaluar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en concreto en su modalidad de excesos de adjudicaciones en la disolución de las sociedades de gananciales, que es un hecho que en la actualidad ha generado mucha polémica, todo ello venido como consecuencia de los numerosos casos de separaciones y divorcios que hay en nuestro país, España.

Para ello lo primero que haremos será ver como el legislador ha encuadrado esta modalidad dentro del Impuesto y realizaremos un estudio sobre ello.

Por ultimo; evaluaremos las resoluciones que han dado la Dirección General de Tributos, en adelante DGT, los Tribunales Económicos Administrativos y Tribunales. Estos han dado soluciones al respecto generando muchas de ellas contradicciones entre sí, las interpretaremos junto con la legislación aplicable y las analizaremos en el presente TGF.

The elaboration of this End of Grade Work, hereinafter referred to as TFG, we wish to show the taxable act in Property Transfer Tax in specially in the form the awarding excesses in the liquidation in the ganancial property system, which is an act has generated controversy, as a result of numerous divorces that exist in our country, Spain.

The first we are going to study as the legislator has framed this modality within the tax.

Finally, we are going to evaluate decissions of the Direccion General de Tributos, hereinafter DGT, Tribunales Economicos Administrativos and the courts. They have given solutions in this regard creating contraditions between, we are going to interpret them along the legislation and we are going to examine in this TFG.

1. Introducción……...…….…….. 2
1.1 Origen de los tributos y su evolución ……..……2
1.2 Concepto…….....3
1.3 Antecedente del ITP en España……4
2. ITPyAJD. Deslinde con el IVA……..... 6
2.1 Naturaleza del impuesto……. 6
2.2 Deslinde de las modalidades del ITPyAJD……. 7
2.2.1 IOS……... 7
2.2.2 AJD……...….. 8
2.2.3 ITP y deslinde del IVA…… 9
2.2.3.1 Hecho imponible del ITP……11
3. El exceso de adjudicaciones en la disolución de la sociedad ganancial como hecho imponible del ITP……14
3.1 Tipos de excesos de adjudicación…….. 14
3.2 Analizar el hecho imponible desde la perspectiva de la sociedad de gananciales…….15
3.2.1 Como se van a causar una disolución……...15
3.2.2 El hecho imponible. ¿se produce transmisión?.....17
4. Exenciones y supuestos de no sujeción……...……19
4.1 Tipos…….. 20
4.1.1 Supuesto de no sujeción del artículo 1062.1 del CC…….....22
4.1.2 La exención del artículo 45 I B 3 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, examen de la STS del 30 de abril de 2010……..28
4.1.3 No sujeción de la vivienda habitual del artículo 32.3 del Reglamento.. 31
5. Conclusiones…… 39

1. INTRODUCCIÓN

"Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios" (mt 22, 15-22) con esta frase respondió Jesucristo a los fariseos cuando estos le preguntaron si debieran de pagar el tributo al Emperador Romano, en ella se refleja que es licito, y además necesario por ser ciudadano del Imperio. Esta cita muy utilizada en el día a día la encontramos en

el Nuevo Testamento gracias al evangelista San Mateo, viene de su mano debido a que el fue un recaudador de impuestos en aquella época en la que los publicanos no estaban bien vistos por los judíos, ya que los consideraban como unos ladrones de fortunas[1].

Con esta anécdota sobre los impuestos queremos ilustrar que ya en tiempos de Jesucristo había imposiciones de tributos para sufragar los gastos que se originaban en el Imperio.

1.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Los impuestos o tributos, en esta parte del trabajo vamos a utilizar indistintamente ambos términos porque en aquella época no diferían su contenido y han adquirido una definición con el paso del tiempo, existen casi desde que el hombre es hombre. Es decir podemos afirmar que ya en la primera civilización humana, conocida como la sumeria, había impuestos o tributos entre los miembros.

Más certeza hay en las civilizaciones que las tales como la egipcia, o la china entre otras, y se han conservado documentos que así lo corroboran. Estos impuestos o tributos en la antigüedad eran muy variopintos, y algunos llamativos; nosotros hemos considerado tributos las prestaciones que se hacían a una autoridad algunos tenían un interés general de la comunidad, pero en muchos casos tan solo eran para uso personal de la persona que gobernaba en ese momento (rey, faraón, emperador…). No solo consistían en pagos dinerario sino que también en trabajos físicos o hasta en incluso con seres humanos[2].

En la actualidad, como no puede ser de otra manera, también se pagan impuestos, y son una pieza fundamental en nuestro sistema, ya que con ellos se sufragan los gastos que se originan en el Estado y en las diversas Administraciones, para poder mantener el Estado Social que marca el artículo 1 de nuestra Constitución Española, en adelante CE, conforme a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad contenidos en el art. 31 de nuestra Carta Magna, y por ello es inconcebible un Estado de bienestar sin

[1] http://www.fatima.org.pe/articulo-64 (consultada el 31 de enero de 2017)
[2] http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm (consultada el 1 de febrero de 2017)

que haya tributos. A pesar de que estén fuertemente criticados por la gran cantidad de impuestos que hay, incluso se debate si en ocasiones son abusivos generando una gran carga al obligado contribuyente.

1.2 CONCEPTO

En el epígrafe anterior utilizábamos indistintamente impuesto y tributo sabiendo que ambos difieren en su significado, pero en este momento vamos a ver como las define la Ley y ya una vez que entremos a valorar el impuesto en concreto utilizaremos la denominación adecuada.

A lo largo de los años se han acuñado varias definiciones de lo que son los impuestos, Eherbeg los define como *"prestaciones en dinero al Estado y demás Entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas"*.

La CE también hace referencia a los tributos, para ello utiliza el art. 31 en el que se dice "todos contribuirán al gasto publico de acuerdo a su capacidad económica" y ello es para garantiza el Estado Social de Derecho que se proclama en el art. de la CE.

El Tribunal Constitucional, en adelante TC, se ha pronunciado al respecto diciendo *"son prestaciones coactivas que se satisfacen de manera directa o indirecta a los entes públicos con la finalidad que contribuyan al gasto público, y gravan un hecho imponible revelador de una capacidad económica"*.

Nuestra Ley 58/1993 de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, discierne lo que es un tributo y lo que es un impuesto, a lo que acuña unos significados sustancialmente distintos, y que no podemos confundir uno con el otro.

En el artículo 2.1 de la LGT dice que *"son tributos los ingresos como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos"*.

Y dentro de los tributos encontramos 3 tipos; los impuestos, las contribuciones especiales y las tasas. En su artículo 2.2 c) define lo que son los impuestos *"impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto una capacidad económica del contribuyente".*

Con ello podemos afirmar que todos los impuestos son tributos, pero no a la viceversa, ya que están en relación de especie a género.

1.3 ANTECEDENTE DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Después de haber visto a grandes rasgos una evolución histórica de los impuestos, vamos hacer un pequeño recorrido por lo que consideramos que son los antecedentes del impuesto en concreto que vamos a tratar, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en adelante ITP.

Según la doctrina encontramos el primer antecedente en la llamada alcabala, que se origina en España de la mano del rey Alfonso XI allá hacia el año 1342 cuando en plena reconquista de la Península, durante el sito de Algeciras debido a que el reinado necesitaba de fondos para llevar a cabo la expedición militar en la que se encontraba, según otros tratadistas; entre los que se encuentra José María Piernas y Hurtado el origen de este impuesto se remonta a la época del Emperador Augusto. Se trataba de un impuesto abonado por el adquiriente en el que se pagaba un tanto por ciento del valor de los bienes, muebles o inmuebles, que se vendían o permutaban.

Esta alcabala, estaba dividida en dos; por un aparte la alcabala de viento, que se les exigía a los forasteros por las ventas llevadas a cabo en el mercado y por otra parte la alcabala fija que era la que se exigía a los vecinos por sus transacciones. Por ello entendemos que el primer antecedente puesto que el acto que se graba el mismo que en el

actual impuesto, aunque si bien ha habido alguna que otra modificación en el objeto que se grava e incluso en algunos actos jurídicos[3].

Posteriormente el impuesto se ha ido modificando poco a poco, tan solo vamos a destacar las reformas que consideramos más relevantes, una de ellas es la realizada en la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845 con la nueva Constitución de 1845 en la que algún economista como Fuentes-Quintana, la considera como la primera gran reforma fiscal. En ella se implantan varios impuestos del modelo francés y se culmina la revolución liberal comenzada en nuestro país en el año 1812. El impuesto que nos ocupa pasa a denominarse Impuesto de Derecho Real, en el se amplió el objeto de gravamen, tales como la transmisión de bienes, las permutas, las adjudicación de pago, las donación inter-vivos…

Otra reforma que cabe destacar es la ocurrida en el año 1872; en la Ley de Presupuestos del 26 de diciembre de 1872, tiene su importancia porque las entidades financieras comienzan a conceder créditos y como no podía ser de otra manera el Estado vio una capacidad económica que gravar. En esta misma reforma también se modifica el nombre del impuesto y pasa a llamarse Impuesto de Derechos Reales y de Transmisiones de Bienes, y que comenzaba a gravar la transmisión de los derechos reales[4].

Ya en 1964 se aprueba la Ley 41/1964 del 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario, y con ella se realiza otro cambio de nomenclatura en el impuesto y que es el que se mantiene en la vigencia, ITP, y que pasa a estar ubicado en un impuesto que engloba varios, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPyAJD, que analizaremos a grandes rasgos. En él se integran todos los conceptos tradicionales que gravaban las transmisiones inter vivos, junto los que se superponían con él en la aplicación del Impuesto de Timbre del Estado y de los de Emisión y de valores mobiliarios. Se incorpora también actos jurídicos de solemnidad que no deben de quedar al margen de la tributación y que forman parte de este gran impuesto ITPyAJD.

[3] Arriaga del Aro, F., "Novísima legislación del Impuesto de Transmisiones de Derechos Reales y Transmisión de Bienes" segunda edición, Madrid 1893 pp. 1-8

[4] Arriaga del Arco, F. "Novísima legislación del Impuesto de Transmisiones de Derechos Reales y Transmisión de Bienes" segunda edición. Madrid 1893 pp20-26

2. ITPYAJD SU DIVISIÓN Y DESLINDE CON EL IVA

En este epígrafe vamos a diferenciar los hechos imponibles que engloba el impuesto, porque creemos que es importante saber que actos se gravan en cada caso, para después concretar el negocio jurídico en el que nos vamos a centrar y cuyo hecho imponible estudiaremos.

2.1 LA NATURALEZA DEL IMPUESTO

Este impuesto es complejo en el sentido que engloba tres impuestos dentro de uno lo que el propio legislador lo ha llamado modalidades, pero que cada una de ellas va a tener su propia naturaleza, vienen recogidos en el art.1.1 del Real Decreto 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estas modalidades son las siguientes:

El ITP (Impuestos de Transmisiones Patrimoniales), el IAJD (Impuesto de Actos Jurídicos Documentados) y el IOS (Impuesto de Operaciones Societarias).

En este apartado de la Ley se dice que es un impuesto de naturaleza indirecta, esto es un tanto discutible por la doctrina científica ya que esta utiliza otros criterios para realizar dicha clasificación.

Sainz de Bujanda intentó cerrar dicha discusión empleando la terminología de métodos impositivos directos e indirectos. Se está en los primeros cuando la norma tributaria establece la obligación del pago del impuesto a cargo de una persona sin conceder el derecho para resarcirse de otra persona de la suma pagada al ente público. Sin embargo serán indirectos cuando la norma si concede la posibilidad al contribuyente de trasladar el importe a otra persona[5].Tras aplicar estos criterios del profesor Sainz de Bujanda, hay que llegar a la conclusión de que el ITPyAJD es un impuesto directo ya que con él no se establece una repercusión de la cuota a otra persona distinta del contribuyente.

Sin embargo, desde un punto de vista presupuestario este impuesto va a ser indirecto porque cómo tal aparece encuadrado en el Estado de ingresos de los

[5] Sainz de Bujanda, "Impuestos Directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción" Hacienda y Derecho, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1962, pp 429 y ss.

Presupuestos Generales del Estado y de las Comunidades Autónomas, y desde una óptica económica también es indirecto porque va a recaer sobre el gasto.

Es un impuesto objetivo y real; que es aquel en el que no se tiene en cuenta las circunstancias personales o familiares del obligado contribuyente, aunque hay una excepción en la rehabilitación y transmisión de títulos de grandeza y nobiliario, así como el reconocimiento de uso en España de títulos extranjeros, y además con las competencias legislativas adquiridas de las CCAA ha quedado un poco desvirtuado.

Es instantáneo, ya que se agota una vez que se ha realizado el hecho imponible.

Es un impuesto intensamente cedido a las CCAA, se ha transferido la gestión y cierta capacidad legislativa, además de que todo lo recaudado se destina a las arcas de la Comunidades, a pesar de que el tributo sigue siendo de titularidad estatal[6].

2.2DESLINDE DE LAS MODALIDADES DEL ITPYAJD

En este punto haremos una brevísima introducción de las modalidades que conforman el ITPyAJD, y por supuesto una diferenciación a grosso modo del Impuesto del Valor Añadido, en adelante IVA, con el ITP.

2.2.1 IOS

El Impuesto sobre Operaciones Societarias, es uno de las modalidades, es incompatible con el ITP[7] y compatible con el IVA. Es un impuesto que recae sobre el valor de los bienes recibidos por los socios. El artículo 19 del Real Decreto Legislativo 1/1993 sujeta al impuesto los siguientes actos; la constitución de sociedades el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

[6] Muñoz del Castillo, J. L., Villarín Lagos, M. y de Pablo Varona, C., "Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", Segunda Edición Thomson Civitas, pp 40-41

[7] STSJ de Andalucía de 2 de julio de 2010 y art. 1.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993

Es un impuesto venido a menos debido a la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, y que está muy armonizado entre los países miembros, y además se entiende que es un impuesto que dificultaba la actividad mercantil. En la actualidad tan solo grava dos actos; la reducción del capital y la disolución de la sociedad[8] al haber quedado exentos los demás hechos imponibles.

2.2.2 IAJD

Es Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es otro de las modalidades, trata de gravar la solemnidad de determinados documentos. Están sujetos a este impuesto los actos que se formalicen en España, o aquellos que se formalicen en el extranjero pero que surgen efecto en España. Con ello se gravan:

- Los Documentos Notariales regulados en el art.28 y ss. del Decreto Legislativo 1/1993 que se refiere a que quedan sujetos las escrituras, las actas y testimonios notariales; que a su vez se gravan de dos maneras:
    - La cuota fija; que grava el valor timbrado del pliego (0,30€) o las hojas (0,15€).
    - La cuota proporcional; que grava las primeras copias de escrituras y actas notariales que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles.
- Los documentos mercantiles establecidos en el art. 33 y ss. del Decreto Legislativo 1/1993, en esta modalidad se gravan las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie.
- Documentos Administrativos que se regulan en el art. 40 y ss. del Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre; en este apartado quedan sujetos a tributar la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios y las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por autoridad judicial o administrativa.

[8] Art. 45.1.B.11 del Real Decreto Legislativo 1/1993

2.2.3 ITP Y DESLINDE CON EL IVA

Esta modalidad es en la que nos vamos a centrar, pero tan solo en un negocio jurídico de todos los que grava, ya que están sujetos numerosos actos. Los hechos imponibles que están sujetos los encontramos en los artículos 7 y ss. Del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 septiembre, así como en los artículos 10 y ss. del Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo.

Los objetos de gravamen de este impuesto van a ser los actos, negocios o contratos que generen un desplazamiento de un bien o derecho desde un patrimonio a otro, es lo que se llama las adquisiciones derivativas[9].

Si bien estos negocios jurídicos van a tener unas ciertas características, que van a ser importantes para diferenciar de los que van a estar sujetos a IVA o Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD; los requisitos que tienen que reunir los siguientes:

- Son transmisiones onerosas, únicamente están sujetas aquellas en las que haya una contraprestación, por lo que las gratuitas no están sujetas a tal impuesto, sino al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- Estas transmisiones tienen que ser "inter vivos", ya que las mortis causa estarán sujetas también al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- Las operaciones que se tratan de gravar no forman parte del trafico empresarial, por lo que hay una incompatibilidad con el IVA, que analizaremos a grandes rasgos, esta incompatibilidad está disfrazada por un supuesto de no sujeción en el art. 7.5 de la Ley[10].

Entendemos que es importante diferenciar los actos que grava el IVA, en este sentido según el art. 1 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA, estarán sujetas:

-las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

- las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

[9] Ferreiro Lapatza, J. J., "Curso de Derecho Tributario Parte Especial, los tributos en particular", Marcial Pons, 2000

[10] Pérez Ron, M., "Fiscalidad Practica 2014: Impuestos Especiales, IVA e Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales". BIB 2014/990 Edificio LEX NOVA, enero 2014

-las importaciones de bienes.

Con estos tres requisitos podremos diferenciar cuando un bien o derecho es objeto de gravamen de uno u otro impuesto[11].

Sin embargo en esta regla general tenemos dos excepciones:

- Por un lado las entregas inmobiliarias, constitución de derechos reales de uso y disfrute sobre inmuebles y arrendamientos inmobiliarios exentos de IVA. Por defecto de IVA van a pasar a gravarse por el ITP, aunque pudiera realizarlas un empresario, hay un efecto rebote hacia el ITP.
- Por otro lado tenemos aquellas transmisiones en bloque del patrimonio profesional o empresarial cuando se refiere a todo el patrimonio de la actividad económica o parte del que guarda cierta unidad. Sin embargo, la transmisión de bienes que integran dicho patrimonio va a quedar sujeto al ITP.

En esta situaciones el legislador permite la renuncia a la exención del IVA si e adquiriente también es sujeto pasivo del IVA y actúa en ejercicio de su actividad empresarial o profesional así de esta forma se consigue que al final del acto este gravado por el IVA, y no por el ITP (art. 7.5 del Texto Refundido y art.4 de LIVA). Cabe señalar que aquellos que realicen esta renuncia es porque van a obtener un beneficio fiscal y prefieren que este gravado por IVA, y así de esta forma pueden repercutir la cantidad gravada, a pesar de que algunas CCAA han establecido un aumento del tipo en el AJD. Según Tejerino López, J. M. con las renuncias a las excepciones del IVA se quiere evitar un incremento del producto final[12].

Encontramos la STS de 15 de diciembre de 2011 que creemos que es interesante por la cuestión planteada que consiste en determinar si la transmisión de un inmueble, por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta o no al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Nosotros al leer los artículos pertinentes entendemos que la ley es bastante clara al respecto, sin embargo el recurrente alegó que la compra del inmueble debe de estar sujeta al IVA por ser el comprador un empresario y el objeto destinarse a su actividad empresarial, incluso basa su demanda en la STS del 18 de enero de 1966 en

[11] Art. 4 de la Ley 37/1992 del 28 de diciembre

[12] " Conflicto de Aplicación Normativa, Impuesto del Valor Añadido versus Impuesto de Transmisiones Patrimoniales" Revista de Información Fiscal, numero 44, 2001

la que se admitía la sujeción a IVA de plata, oro, joyería y chatarra a pesar de que fueran enajenadas por un particular. En este sentido tenemos la Sentencia número 539/2016 de 2 noviembre del TSJ de Galicia en la que estos bienes especiales no se encuentran sujetos a ITP.

El TS nos dice que, examinada la demanda presentada, no se puede estimar la sujeción a IVA, y la diferencia de la STS alegada en que esos productos tienen una legislación tributaria especial, pero que no son de aplicación a los bienes inmuebles. Como era de esperar el TS desestima la petición formulada por los motivos que se expresan en la Ley del IVA y del ITP y además recalca que el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación. Si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a ITP[13].

Nosotros entendemos que es posible que en dos situaciones semejantes en la que dos empresarios diferentes que se dedican a una actividad empresarial similar adquieran cada uno un inmueble semejante, con la salvedad de que uno de ellos lo realiza a un particular, y como consecuencia se grava por ITP, y el otro empresario lo adquiere a otro empresario y siendo el negocio jurídico sujeto a IVA. Ante este caso es posible que se genere una cierta desigualdad en referencia a que el empresario que tribute por el ITP no va a poder recuperar o repercutir dicho impuesto, y sin embargo el otro empresario va a poder repercutir o recuperar el IVA, por lo que creemos que en el mercado no compiten ambos empresarios en igualdad de condiciones.

2.2.3.1 EL HECHO IMPONIBLE DEL ITP

En el artículo 7 del Real Decreto 1/1993 de 24 de septiembre expresa cuales son los hechos imponibles que están sujetos, así como los artículos 10 y 11 del Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo, que reproduce lo mismo que el Texto Refundido.

1.- Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

[13] STS de 15 de noviembre de 2011

La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

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

Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

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.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.

3.- *Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equipararán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.*

4.- *A los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equipararán a los de arrendamiento.*

Como podemos ver este impuesto grava varios negocios jurídicos algunos están justificados por el desplazamiento de patrimonio que hay, pero en otros casos el legislador lo que hace son equiparaciones como expresa en el art.7.2. Estas equiparaciones el propio legislador nos dice como debemos de entenderla *"solo a efectos de liquidación y pago del impuesto",* por lo que no entra a valorar la naturaleza del negocio jurídico que se da en cada caso que seguirá regulada por la legislación correspondiente. Cada una de estas equiparaciones que nos va señalando la ley tiene una finalidad dispar, en unos casos porque la similitud con las transmisiones es tan grande que esta incluso justificada, pero en otros casos el legislador lo que quiere es evitar un posible fraude de ley, y que de esa forma el obligado contribuyente escape del pago del tributo[14].

[14] Muñoz del Castillo, J. L., Villarín Lagos, M. y de Pablo Varona, C., "Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", Segunda Edición Thomson Civitas, 2008 pp 109-121.

3. EXCESO DE ADJUDICACIONES DECLARADAS EN LA DISOLUCIÓN SOCIEDAD DE GANANCIALES COMO HECHO IMPONIBLE DEL ITP

En este apartado vamos a realizar un estudio de la tributación por este impuesto en este tipo de negocio jurídico, y es lo que va a ser el centro del trabajo, y del que haremos un estudio doctrinal y jurisprudencial. Intentaremos analizar las cuestiones que susciten controversias a la hora de aplicar el precepto.

3.1 TIPOS DE EXCESO DE ADJUDICACIONES QUE SE SOMETEN A TRIBUTACIÓN

En el art. 7 del Real Decreto 1/1993 de 24 de septiembre y en el art. 11 del Real Decreto 828/19965 de 25 de mayo se sujetan al impuesto los excesos de adjudicaciones declarados, la ley los grava a través de una equiparación a las transmisiones patrimoniales.

Para comenzar el precepto habla siempre de excesos de adjudicaciones declarados, pues bien eso es debido a que "en el ámbito civil solo existen los excesos de adjudicación declarados, es decir los que se ponen de manifiesto por los valores declarados por los propios interesados. Los excesos resultantes de una comprobación de valores son una ficción legal en el ámbito fiscal para sujetar a tributación desproporciones que no resultan de los valores declarados pero que la actuación comprobadora de la Administración pone de manifiesto[15].

A la pregunta de que cuándo se produce un exceso de adjudicación, estos excesos se van a ocasionar cuando se disuelva un patrimonio común, y uno o varios de los socios, comuneros, participes, cónyuges o herederos reciba un valor superior a lo que proporcionalmente les corresponde por su cuota o participación. Así que en nuestro sistema podemos encontrar excesos de adjudicaciones en las siguientes:

a) Disolución de sociedades.
b) Disolución de comunidades de bienes, con actividad mercantil o sin ella.
c) Disolución de comunidades hereditarias.

[15] Juárez González, J. M., "Todos Transmisiones" Wolters Kluwers. 2015 p297

d) Disolución de las sociedades de gananciales[16].

Además para que se puedan ser objeto de gravamen se necesita que sean onerosas, es decir que sean compensadas, por la persona a la que se le adjudica un porcentaje mayor al que le corresponde, ¿pero también cabria una compensación en especie? La respuesta la encontramos en la Consulta de la DGT, que considera que tan solo vale la compensación en metálico, puesto que si fuera en especie se cataloga como una permuta, y en ese caso debieran de tributar ambos bienes por ITP[17]. También con esa idea encontramos la STSJ de Extremadura del 973/2014 en la que dice que *"solo hay supuesto de no sujeción cuando se compense al otro cónyuge por el exceso en metálico"*[18].

Sin embargo, si en el caso contario, es decir si no se realiza un pago o compensación por ese exceso, la interpretación que va hacer la Agencia Tributaria es que se ha realizado una donación y no van a poder estar sujetas a este impuesto, ya que no cumplen los requisitos necesario para que se asemeje a una transmisión[19]. Entonces al ser considerada como una donación va a estar gravada por el ISD; el legislador realiza una presunción de onerosidad "iuris tantum" por lo que cabe prueba en contrario y lo hace en el propio artículo 7.2 del RDL 1/1993, pero encontramos una excepción a la onerosidad en los excesos de adjudicación derivado de las sucesiones por causa de muerte cuando el valor comprobado exceda del 50% del valor que le corresponda a cada heredero o legatario.

3.2 ANALIZAR EL HECHO IMPONIBLE DESDE LA PERSPECTIVA DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

3.2.1 COMO SE OCASIONA LAS DISOLUCIONES DE SOCIEDADES DE GANANCIALES

Como ya hemos ido diciendo de todas las causas por las que se pueden generar excesos de adjudicación nosotros vamos a analizar la disolución y liquidación de

[16] file:///C:/Users/usuario2/Downloads/36912Excesos%20de%20adjudicaci%C3%B3n%20(2).pdf (consultada el 1 de febrero de 2017)

[17] Consulta vinculante v0811-15

[18] STSJ Extremadura de 973/2014 del 11 de noviembre

[19] Consulta de la DGT 5 de agosto de 2010

gananciales cuando se sujetan al impuesto, siendo en la actualidad una materia con cierta controversia debido a la gran cantidad de divorcios y separaciones que se producen en nuestra nación.

La filosofía de la sociedad de gananciales consiste en hacer un patrimonio común de los cónyuges de aquellas ganancias o beneficios obtenidos durante el matrimonio, y dividirlos por mitad entre ambos a la hora de disolverse[20]. Es sumamente complejo partir el patrimonio en dos, puesto que por regla general en las sociedades de gananciales se encuentran bienes que son indivisibles, y es entonces cuando uno de los cónyuges se tiene que adjudicar un exceso respecto a la proporción que le correspondería.

Una disolución de una sociedad de gananciales se puede producir por varias causas:

- Muerte de uno de los cónyuges.
- Por modificación del régimen económico en el matrimonio.
- Por nulidad del matrimonio.
- Por separación o divorcio[21].

A pesar de que con todas estas causas se puede ocasionar un exceso de adjudicación, la que habitualmente produce consecuencias y tiene problemática a efectos del impuesto es la separación y el divorcio, entre otras cosas con el perjuicio que se puede ocasionar a ambos cónyuges. Aunque hay resoluciones en las que el exceso de adjudicación se produce como consecuencia de un cambio del régimen económico matrimonial a otro diferente. También otro motivo puede ser el porcentaje de caso de nulidad de matrimonio y de modificaciones del régimen económico del matrimonio respecto al número de separaciones o divorcios que hay en nuestro país. España es uno de los países donde más divorcios, separaciones y nulidades de matrimonio se producen. Durante el año 2015 se produjeron un total de 101.358, de las cuales 96.562 corresponden a divorcios, representando casi 95 %, las separaciones llegaron la cifra de las 4.795 siendo cerca de un 5% y las nulidades de matrimonio fueron únicamente 144 lo que supone un porcentaje que no supera el 0,1%[22].

[20] art.1344 del Código Civil
[21] art.1392 del Código Civil
[22] https://es.statista.com/estadisticas/609808/evolucion-del-numero-de-divorcios-espana/ (consultada el 10 de mayo de 2017)

3.2.2 EL HECHO IMPONIBLE OBJETO DE TRIBUTACIÓN. ¿SE PRODUCE TRANSMISIÓN?

Como hemos señalado en el punto anterior en nuestro país hay una gran cantidad de divorcios y separaciones, produciéndose al tiempo la disolución de la sociedad de gananciales. El legislador ha decidido que cuando se produzca una liquidación de la sociedad de gananciales y en esta haya un exceso de adjudicación hacia alguno de los cónyuges esté sujeto al impuesto (art.7.2 del Texto Refundido y 11 del reglamento), para que ese exceso tribute por ITP es necesario que haya habido alguna contraprestación y de esa forma podrá ser asemejado a las transmisiones, y lo más importante de todo es que haya un cambio de titularidad en la propiedad, pues en caso contrario no hay una transmisión de bienes.

Pues bien cuando los cónyuges continúan en rigiéndose por el régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales los bienes adquiridos durante el mismo y los aportados específicamente serán propiedad de la sociedad conyugal, sin distinción de participaciones individuales, ni cuotas. Es decir, los bienes pertenecerán a la sociedad y no a los cónyuges de forma individual, por lo tanto estos no pueden 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, en el que cada uno de los cónyuges tendrá un interés de un 50% sobre los bienes de la sociedad.

Es en esta línea también en la que se encuentra la jurisprudencia; *"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"*[23].

[23] STS del 30 de abril de 2010

Siguiendo este razonamiento llegamos a la conclusión de que si se produce un cambio de titularidad en los casos de liquidación de sociedad de gananciales, ya que cada uno de los cónyuges se va a adjudicar bienes en pleno dominio, por lo que en ese sentido si hay un desplazamiento de bienes de un lado, la sociedad de gananciales, hacia otro, uno de los cónyuges.

El legislador con este impuesto quiere gravar las transmisiones patrimoniales, es en este momento cuando nos surge la siguiente pregunta ¿se produce en estos casos una transmisión?

La transmisión de un bien consiste necesariamente en un cambio de titular, es decir una persona ya sea física o jurídica se convierta en nuevo propietario del bien. En nuestro ordenamiento tenemos varias transmisiones de bienes, las más típicas son:

- La compra-venta en la que una nueva persona se convierte en titular a cambio de una contraprestación monetaria.
- La permuta; es semejante a la anterior pero su diferencia estriba en que en esta la contraprestación es con otro bien. Como vemos también hay cambio de titularidad en ambos bienes que se intercambian recíprocamente.
- Donación, en ella el donatario de convierte en nuevo titular de la cosa pero en este caso de forma gratuita.

Hay otros muchos supuestos como pueden ser la dación en pago, la constitución de derechos reales… pero su estudio excede del objeto del trabajo.

Entonces a la pregunta que nos hemos hecho anteriormente, sabemos que hay un cambio de titularidad del bien, en eso estamos de acuerdo, pero no creemos que se produzca una transmisión entendida como tal puesto que el bien ya se ha adquirido durante el matrimonio y ahí se produjo una transmisión hacia ambos cónyuges y no sería razonable volver a tributar por el mismo bien cuando se le adjudica a uno de ellos y que ese bien ya se detentaba. También entendemos que en ese sentido se mueve el propio legislador, puesto que para sujetar estos actos jurídicos a tributación los asimila a transmisiones, es decir sabe que no son transmisiones puras, y que además tan solo los hace tributar cuando se produce un exceso en la adjudicación. (Tal y como dice en los artículos 7. 2 del Texto Refundido y el art. 11 del Reglamento.)

Llegado a este momento en el que ya sabemos que la adjudicación se puede asimilar a una transmisión aunque sea "un poco de rebote", el hecho imponible se cumple solamente si hay un exceso que se ocasiona como consecuencia de la liquidación de la sociedad de gananciales, por supuesto ya como hemos analizado anteriormente se debe recibir una contraprestación en metálico por ello, ya que en caso contrario la interpretación que se hace es que se considera una donación o una permuta. En este momento nos surge la duda de cuanto tiene que ser el porcentaje de exceso de adjudicación, esta duda nos surge debido a que el propio legislador en el art.7.2 recoge que en caso de sucesión por muerte si se comprueba que un heredero se adjudica bienes por un valor superior al 50% de lo declarado tributará por ITP todo el exceso.

En este sentido atendiendo a una interpretación literal del precepto como se estipula en art. 3.1 del CC y art. 12.1 de la LGT nos hace entender que no es necesario un mínimo del valor del exceso, ya que de ello nada se dice, y que además si hubiera un valor el precepto se desvirtuaría y en todas y cada una de las adjudicaciones se realizaría el exceso permitido hacia uno de los cónyuges. Es la misma línea que se sigue por la Administración en la contestación a la Consulta vinculante v0811/15 de 13 de mayo sostiene que hay exceso cuando uno de los cónyuges se adjudique bienes por un valor superior a su interés del 50% en la sociedad conyugal[24].

4. EXENCIONES Y SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

En este apartado trataremos de analizar las excepciones y los supuestos de no sujeción previstas por el propio legislador en esta materia, que ha sido fuertemente interpretada y reinterpretada por la doctrina, la Administración y por los Tribunales.

[24] Consulta DGT V370/2010

Una exención tributaria, se concibe como la negación del tributo; es el supuesto de que a pesar de realizarse el hecho imponible el propio legislador exime el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir que en condiciones normales el acto jurídico genera el pago de la cuota tributaria. Es importante no confundirlo con los supuesto de no sujeción, aunque el resultado es el mismo, el no pago de la cuota. Algunos autores han mantenido irrelevancia en la distinción entre uno y otro, pues de ninguno de los dos surgirá el deber del pago del tributo, basándose de esta manera en el resultado de las figuras.

La tipificación de un hecho u otro no es irrelevante, porque pueden tener consecuencias tributarias importantes como puede ser una doble imposición. Las diferencias entre los supuestos de no sujeción y exención son varias:

- En los supuestos de exención; el hecho imponible queda sujeto al impuesto a diferencia de los supuestos de no sujeción en los que no queda dentro del ámbito del tributo.
- En la exención para que no produzca sus efectos tributarios es necesario que haya una segunda norma (la de exención) que deberá ser interpretada de una forma restrictiva tal y como se dice en el artículo 12 de la LGT. Sin embargo en los supuestos de no sujeción no hay una segunda norma puesto que no es necesaria porque el hecho queda fuera del tributo.
- Los casos de no sujeción nunca van a resultar gravados por el tributo, en cambio los de exención con una derogación de la segunda norma quedaran obligados al pago del tributo[25].
- Si no está sujeto puede estar el mismo hecho imponible sujeto por otro tributo.

4.1 TIPOS

El propio legislador en el propio precepto, art. 7 del Texto Refundido y en el art.11 del Reglamento, donde hace tributar a los excesos de adjudicación declarados recoge una serie de supuestos que declara no sujetos al impuesto que se corresponden a los siguientes preceptos en el CC:

[25] Lozano Serrano, C., "Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos" Ed. Tecnos, 1988. Pp16-23

Artículos 821 del Código Civil *"Cuando el legado sujeto a reducción consista en una finca que no admita cómoda división, quedará ésta para el legatario si a reducción no absorbe la mitad de su valor, y en caso contrario para los herederos forzosos; pero aquél y éstos deberán abonarse su respectivo haber en dinero.*

El legatario que tenga derecho a legítima podrá retener toda la finca, con tal que su valor no supere, el importe de la porción disponible y de la cuota que le corresponda por legítima.

Si los herederos o legatarios no quieren usar del derecho que se les concede en este artículo se venderá la finca en pública subasta, a instancia de cualquiera de los interesado".

Artículo 829 del Código Civil*; "La mejora podrá señalarse en cosa determinada. Si el valor de ésta excediere del tercio destinado a la mejora y de la parte de legítima correspondiente al mejorado, deberá éste abonar la diferencia en metálico a los demás interesados".*

Artículo 1056.2 del Código Civil*; "El testador que en atención a la conservación de la empresa o en interés de su familia quiera preservar indivisa una explotación económica o bien mantener el control de una sociedad de capital o grupo de éstas podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se pague en metálico su legítima a los demás interesados. A tal efecto, no será necesario que exista metálico suficiente en la herencia para el pago, siendo posible realizar el abono con efectivo extra hereditario y establecer por el testador o por el contador-partidor por él designado aplazamiento, siempre que éste no supere cinco años a contar desde el fallecimiento del testador; podrá ser también de aplicación cualquier otro medio de extinción de las obligaciones. Si no se hubiere establecido la forma de pago, cualquier legitimario podrá exigir su legítima en bienes de la herencia. No será de aplicación a la partición así realizada lo dispuesto en el artículo 843 y en el párrafo primero del artículo 844".*

Artículo 1062.1 del Código Civil*; "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".*

Y otras disposiciones del Derecho foral que se basen en este mismo fundamento.

Por su parte el artículo 45 I B 3 del Texto Refundido establece la siguiente exención*; "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".*

Artículo 32.3 del Reglamento*; "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".*

De todas estas excepciones que prevé el legislador nos vamos a centrar en aquellas que están relacionadas con la sociedad conyugal, por lo que las tres primeras, las de los artículos 821, 829 y 1056 del CC no las vamos a analizar ya que tienen relevancia en los excesos de adjudicación producidos en la liquidación de herencia materia que queda al margen de nuestro trabajo.

Vamos a ir evaluando cada una de estas exenciones previstas en esta materia ya que cada una tiene una tipología y una finalidad distinta entre ellas. Antes de comenzar a hacer este recorrido cabe decir que en cada una de ellas hay un exceso de adjudicación hacia uno de los cónyuges, y que además hay una contraprestación por este exceso debido a que si no concurre ello no se cumple la primera parte de la norma y no quedaría sujeto a este impuesto, sino al ISD; aunque ya hemos venido aclarándolo en su punto correspondiente.

Es de vital importancia realizar una buena interpretación de estas normas porque con estas normas estamos determinando si cabe el pago del impuesto o no, y en algunos casos puede resultar un tanto gravoso para el obligado tributario.

4.1.1 SUPUESTO DE NO SUJECION DEL ART. 1062.1 DEL CC

Esta primera, es un supuesto de no sujeción, el propio artículo nos dice que se trata cuando el bien sea indivisible, o cuando la división de este desmerezca mucho su valor.

Aquí tendremos que ir viendo cuando un bien es indivisible, a priori resulta sencillo; aquel que no pueda ser dividido, ya que el concepto es relativamente claro, sin embargo el segundo concepto, cuando desmerezca mucho su valor, es un tanto indeterminado, y pueden surgir más criterios interpretativos. Trataremos de dar un concepto general aunque, al ser un concepto jurídico indeterminado tiene que ser interpretado en cada caso concreto.

¿Qué es un bien indivisible? La primera definición que se nos viene a la cabeza es aquel bien que no puede ser dividido en dos o más partes. Pero bien, este significado no nos saca nada claro. Por ejemplo atendiendo a esta definición; una casa podríamos decir que es un bien divisible, porque puede ser dividida en varias en al menos dos, aunque en ocasiones puede que desmerezca mucho su valor. Imaginemos en un apartamento grande en una zona costera que se divide en dos apartamentos, no desmerece mucho su valor; entendido este como valor económico, es más puede que la suma del valor de los nuevos apartamentos sea superior al inicial. Con este ejemplo lo que queremos poner de manifiesto es que esa definición no siempre es válida, y que cada caso concreto tiene que ser interpretado.

Más allá de esta simple definición y ese simple ejemplo, un bien puede ser indivisible por varias razones, nosotros intuitivamente siempre nos vamos a la división física, pero puede ser que no sea divisible por:

a) Por una razón normativa, como la indivisibilidad urbanística.
b) Por razón material, sea indivisible por su naturaleza.
c) Por razón económica, cuando el bien a causa de su división desmerezca su valor de manera relevante, este es el caso de la segunda parte del precepto "cuando el bien desmerezca mucho su valor"[26].

Para comenzar a dar una definición podemos centrarnos en el Código Civil que vincula la indivisibilidad del bien y el desmerecimiento del valor cuando dice que la división de cosa común no cabrá *"cuando de hacerla resulte inservible para el uso que se destina"* así se estipula en el artículo 401 del CC.

[26] Juárez González, J. M., "Todo Transmisiones" Wolters Kluwers, 2015 p.335

En este sentido resulta "*que, según los Tribunales Económicos-Administrativos, los inmuebles deben considerarse como un bien que si no es indivisible, su división desmerecerá mucho su valor"*[27].

En esta tendencia tenemos varias resoluciones del TEAR de Madrid de 15 de junio de 1992 y de 8 de junio de 1995, al igual que la contestación de la DGT en las Consultas Vinculantes v0141-09 de 23 de enero de 2009 y la v0370-10 de 1 de marzo de 2010. Así que atendiendo a estos criterios podríamos llegar a la conclusión de que todos los inmuebles van a ser indivisibles, y no iban a tributar en ITP.

Sin embargo, esto no es así de sencillo la DGT ha tenido opción a posicionarse al respecto nos dice *"que la cuestión de bien indivisible o que desmerece mucho su valor, constituye una cuestión de hecho que debe de ser apreciada en cada caso concreto para una calificación jurídica correcta"*[28]. Y es lo mismo que veníamos advirtiendo al principio, es que se trata de un concepto jurídico indeterminado que es muy difícil de dar una solución unánime, que nos sirva para todos los casos.

Por su parte los Tribunales también han tenido ocasión de pronunciarse, el TSJ de Cataluña en un caso en el que dos viviendas se unificaron constituyéndose como una sola vivienda, nos viene a decir *"que el bien no es indivisible al constituir los pisos entidades registrales diferentes que pueden volver a separarse; el fundamento de la adjudicación en este caso se encuentra en la conveniencia de las partes y no en la imposibilidad de la división"*[29]. Al margen que esta vivienda pueda estar exenta debido a que pudiera ser la vivienda habitual del matrimonio, que después estudiaremos esa exención, parece claro que la división es posible, pero ¿esta división desmerecería mucho su valor?, porque si lo desmerece no debería tributar por el exceso. Nosotros creemos que para llegar a esa conclusión habría que atenerse a las cualidades de la vivienda, es decir mayoritariamente el tamaño y la ubicación de ella. Estamos de acuerdo en que puede ser dividida porque son dos entidades registrales diferentes, pero de facto están unificadas y se constituye como una sola vivienda, con todos sus anejos correspondientes a una sola vivienda. Por lo que habría que fijarse más en el tamaño y la ubicación de la vivienda para determinar este desmerecimiento de valor y no en los registros y escrituras de la vivienda, porque

[27] Consulta Vinculante V0141-09 de 23 de enero de 2009
[28] Consulta Vinculante V1494-11 de 9 de junio de 2011
[29] STSJ de Cataluña del 16 de abril de 1999

como en este caso pueden aplicar la diferenciación como dos viviendas diferentes cuando su uso es de una sola vivienda.

También se ha considerado la indivisibilidad de un edificio que ha sido arrendado como hotel por desmerecimiento de su valor en la que dice *"que la división del edificio en propiedad horizontal perdería la finalidad a la que se viene utilizando"*[30].

De esta manera podemos hilar que en cada CCAA se precisa unas condiciones en las cuales dependen de la superficie del inmueble, y en la que se necesita una unidad mínima de explotación; en cada CCAA podemos encontrar un Decreto y en Cantabria encontramos los Decreto 81, 82 y 83 del 2010.

El TSJ de Canarias en su sentencia de 19 de febrero de 2002 considera *"que para saber si es viable la división un edificio de industria hotelera debemos de ir a la legislación específica, ella remitió al art. 38 B I de la Ley 7/1995 de 6 de abril, y en ella se hacía hincapié a la unidad de explotación necesaria"*

Con ello se pone de manifiesto que un edificio también puede ser indivisible dependiendo del fin al que sea destinado, ya que la dimensión requerida difiere si se va a utilizar como vivienda o como en el caso de la Sentencia anterior el destino del bien era un establecimiento hotelero.

Para las fincas rusticas también se exige un criterio similar al anterior el de unidad mínima de cultivo, ello nace del art. 24 de la Ley 19/1995 del 4 de julio por debajo de esa unidad mínima no cabe la divisibilidad de la finca[31], aunque si bien en el siguiente artículo se establecen unas excepciones a esta unidad mínima de cultivo:

"No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, se permite la división o segregación en los siguientes supuestos:

a) Si se trata de cualquier clase de disposición en favor de propietarios de fincas colindantes, siempre que como consecuencia de la división o segregación, tanto la finca que se divide o segrega como la colindante, no resulte de extensión inferior a la unidad mínima de cultivo.

[30] STSJ de Cataluña de 17 de mayo de 2007

[31] Ley 19/1995 de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias, cuando esta ley se refiere a la unidad mínima de cultivo es un concepto o mejor dicho una unidad de extensión que va a ser concretada por la legislación autonómica

b) Si la porción segregada se destina de modo efectivo, dentro del año siguiente a cualquier tipo de edificación o construcción permanente, a fines industriales o a otros de carácter no agrario, siempre que se haya obtenido la licencia prevista en la legislación urbanística y posteriormente se acredite la finalización de la edificación o construcción, en el plazo que se establezca en la correspondiente licencia, de conformidad con dicha legislación.

A los efectos del artículo 16 del Real Decreto legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, no se entenderá vulnerada la legislación agraria, cuando la transmisión de la propiedad, división o segregación tenga el destino previsto en este apartado.

c) Si es consecuencia del ejercicio del derecho de acceso a la propiedad establecido en la legislación especial de arrendamientos rústicos.

d) Si se produce por causa de expropiación forzosa, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Expropiación Forzosa".

¿Qué se considera unidad mínima de cultivo?, pues bien esta misma Ley 19/1995 en su artículo 23, establece lo que es la definición: *"A los efectos de esta Ley se entiende por unidad mínima de cultivo, la superficie suficiente que debe tener una finca rústica para que las labores fundamentales de su cultivo, utilizando los medios normales y técnicos de producción, pueda llevarse a cabo con un rendimiento satisfactorio, teniendo en cuenta las características socioeconómicas de la agricultura en la comarca o zona".*

En este mismo artículo se estipula que es la CCAA quien debe de fijar la extensión concreta de cada municipio, así que en este sentido es un concepto que queda tasado y en el que no cabe interpretarlo de otra manera.

Las resoluciones que sujetan a esta modalidad del ITP rechazando la indivisibilidad del bien por tener una extensión superior a la unidad mínima de cultivo son varias, entre ellas tenemos a la resolución del TEAC de 23 de mayo de 2001, también encontramos la STSJ de Extremadura del 25 de julio de 2005, también hay consultas como la DGT v1900/07 de 13 de septiembre de 2007.

Citamos la Sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de septiembre de 2001, sentencia que ha sido comentada por el profesor Carlos de Pablo Varona[32]. En esta sentencia se admite la indivisibilidad de una finca rural a pesar de ser sus dimensiones, porque la finca estaba destinada a coto de caza, a pesar de ser sus medidas muy superiores a la unidad mínima de cultivo.

Carlos de Pablo acepta el planteamiento estimando que habiendo probado que las fincas adjudicadas constituyen un coto de caza, que su división supera la unidad de cultivo mínima, pero no reúnen las superficies establecidas por la legislación pertinente para que pueda seguir destinándose a coto de caza, y su división causaría un desmerecimiento de la finca por lo que es aplicable la indivisibilidad de la cosa del artículo 1.062 del CC[33][34].

En esta sentencia vemos que la unidad de cultivo mínima exigida a las fincas rurales no es unánime y puede que en ocasiones ese criterio no sirva, aunque si bien es cierto que con esta medida o requisito se solventa numerosos casos con una facilidad superior a la que se podría aplicar en una vivienda.

Con ello podemos llegar a la conclusión de que el desmerecimiento de valor de la cosa o bien no solo se puede enfocar en un valor objetivo, como es el económico, puesto que es razonable que todas las finas cuando se dividen pierden valor económico, sino también se debe de interpretar este concepto como una pérdida de la finalidad a la que se destinaba en un principio.

[32] De Pablo Varona, C. "Los excesos de adjudicación producidos como consecuencia de la disolución de comunidades empresariales". Publicado en *Jurisprudencia Tributaria.* Aranzadi. Número 62. Año 2002

[33] Guerra Reguera, M., Publicación: Revista Quincena Fiscal num. 4/2017 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017. Universidad de Sevilla.

[34] STSJ de Andalucía de 24 de septiembre de 2001

4.1.2 EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 45 I B 3 Del REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, EXAMEN DE LA STS DE 30 DE ABRIL DE 2010

El artículo 45 I B del Real Decreto Legislativo 1/1993 deja bastante claro que la exención tan solo se refiere a aquellos matrimonios que tenga el régimen de sociedad de gananciales, y es así como se dice expresamente en el precepto.

La duda que aquí surge a consecuencia de la existencia en España de varios derechos distintos; el derecho del CC y el Derecho Foral que rige en ciertas CCAA[35], como el catalán que es de donde se origina el problema que vamos a analizar y que llevo al TS a dar una solución al caso.

Los cónyuges tienen libertad total para elegir su régimen económico matrimonial y lo hacen a través de las capitulaciones matrimoniales, incluso pueden modificarlo después de que se hayan constituido un régimen económico matrimonial[36].

Pero en defecto de capitulaciones matrimoniales la Ley prevé un régimen económico matrimonial, que podemos decir que es el régimen general. El problema es que este régimen económico que se impone por defecto es diferente dependiendo de la CCAA.

Por ello allí donde se aplica el Derecho Civil se estipula la sociedad de gananciales como régimen económico matrimonial en defecto de capitulaciones matrimoniales[37].

Sin embargo, en aquellos lugares donde se rija el Derecho Foral, vamos a tener que consultar el Derecho Foral para saber cuál es el régimen económico que prima[38].

A pesar de cómo hemos dicho al comenzar el punto de que el art. 45 I B del RDL 1/1993 de que tan solo se someten a exención los excesos de adjudicaciones en la liquidación de las sociedades de gananciales, la STSJ de Cataluña del 26 de abril de

[35] Art. 13 del CC
[36] Art. 1.312 del CC
[37] Art. 1.316 del CC
[38] Díaz-Súnico G., Publicación Revista Quincena Fiscal num. 18/2010 parte Opinión Profesional. Editorial Aranzadi, SAU, Cizur Menor. 201

2007 admitió la exención de un matrimonio en régimen de separación de bienes, en el que se adjudica a favor de la esposa la vivienda a cambio de una compensación económica del marido. Los fundamentos de la sentencia eran los siguientes, y que además se apoyaba también en la sentencia de 4 de abril de 2002 del mismo Tribunal:

- Se debe de aplicar la exención a todas las transmisiones efectuadas como consecuencia de una crisis matrimonial, con independencia del régimen económico de este, ya que el fundamento de la norma es la protección a la familia.
- Porque de esta forma se hace una interpretación favorable a la exención del articulo.
- También hace incisión la sentencia que en caso de no ampliarse el precepto ofrecería dudas de constitucionalidad (art. 14 y 31.1 de la CE) porque aunque la aplicación de uno u otro régimen económico matrimonial es voluntario no cabe duda del arraigo que tiene cada uno en cada Comunidad[39].

Ante estos fundamentos expresados en la Sentencia recurrida debemos de añadir lo siguiente, que es como el Tribunal Supremo va a llegar a la solución.

Las interpretaciones de una norma que lleva aparejada una exención se deben de hacer de forma restrictiva y para ello hay varias normas que inciden en ello, como son el art. 12 de la LGT y el art. 3.1 del CC.

Además también tenemos que tener en mente de la prohibición de la analogía en materia tributaria, tal y como se establece en el art. 14 de la LGT.

El fundamento de ambos artículos es evitar una inseguridad jurídica que se puede llegar a crear, debido a que casos que no se encuentran dentro de la norma se añaden dentro de ella con una interpretación. En este mismo sentido se posicionaron en el recurso de casación tanto la Generalidad de Cataluña, como el Fiscal y el Abogado del Estado que consideraron *"que la sentencia puede ser gravemente dañosa para el interés general"* debido a que la separación de bienes es el régimen ordinario en Cataluña pudiendo ello sentar una doctrina y multiplicarse los efectos jurídicos de una manera exponencial. Inciden que los matrimonios que se rijan por la separación de

[39] FD. 1 de la STS del 30 de abril de 2010 (RJ 2010/3478)

bienes no pueden estar sujetos al art. 45 I B 3 de la Ley. A ello añade las reglas de interpretación que hemos hecho referencia anteriormente y que en caso de no seguir este criterio dice *"es extender los efectos jurídicos previstos legalmente para un régimen económico matrimonial a otros para los que la Ley nada de ello prevé"*[40].

La sentencia del TS pone de relieve las diferencia marcadas por ambos regímenes económicos; la sociedad de gananciales ya la hemos definido anteriormente y a ello hacemos referencia de nuevo, la gran diferencia que se marca entre ambas es que en la separación de bienes no existe una comunidad patrimonial por razón de matrimonio y cada cónyuge en ella retiene el dominio y el disfrute de los propios bienes adquiridos antes de contraer matrimonio y los que adquiera a posteriori. Nos dice el TS que cuando en una separación del régimen económico de separación de bienes cuando a un cónyuge se le adjudica una parte de la que no era titular no se realiza una división de la cosa común, sino que pasa a ser titular de la otra mitad indivisa, y se equipara a lo que es una comunidad de bienes[41].

El Tribunal Supremo en el mismo sentido que nosotros, que la Generalidad de Cataluña, que el Ministerio Fiscal y que la Abogacía del Estado, realiza la misma interpretación restrictiva, y donde la Ley dice sociedad ganancial, solo y únicamente cabe este régimen económico matrimonial, sin extrapolarse al resto de los regímenes económicos.

El Tribunal Supremo niega las sujeciones de las transmisiones patrimoniales onerosas de las particiones de la comunidad porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositiva, además dice que en caso de bienes indivisibles o que desmerezcan mucho su valor no tendrán que tributar tal y como ya hemos visto en el punto anterior de la indivisibilidad de la cosa. Parece además que apoya la tesis del art. 32.3 del Real Decreto 828/1995 en el que nada se dice del régimen económico que tiene que ostentar el matrimonio para que quepa la no tributación por exceso de adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio.

El Tribunal Supremo también nos dice que no cabe invocar la infracción del principio de igualdad del art. 14 de la CE porque la mayor fiscalidad del régimen

[40] FD. 2 de la STS del 30 de abril de 2010 (RJ 2010/3478)
[41] FD. 5 de la STS del 30 de abril de 2010 (RJ 2010/3478)

económico de separación de bienes proviene de la transmisión y adjudicación de los bienes inexistente en el régimen de sociedad ganancial, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen del matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de la transmisión[42].

Con esta sentencia se estima el recurso de casación en interés de la ley contra la STSJ de Cataluña de 26 de abril de 2007 creando de esta manera una doctrina jurisprudencial en referencia a este precepto impidiendo que por esta exención se rijan los matrimonios con régimen económico matrimonial de separación de bienes. De esta manera zanja la controversia que se había creado al respecto.

Además el propio TS deja entrever que el obligado contribuyente podía haberse beneficiado y no haber tributado por el inmueble si en su caso hubiera solicitado que se tuviera como un bien indivisible, pero al pedir únicamente que la exención se aplique por los excesos de adjudicación al disolver un matrimonio con un régimen matrimonial de separación de bienes, el obligado contribuyente pierde la oportunidad de haberse beneficiado de la no sujeción al impuesto por la indivisibilidad del inmueble, concepto que ya ha sido explicado en el punto anterior.

4.1.3 SUPUESTO DE NO SUJECIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL ART. 32.3 DEL REGLAMENTO

Primeramente para saber cuándo cabe esta no sujeción debemos de saber qué es una vivienda habitual, puesto que el adjetivo habitual da otro énfasis a lo que es una vivienda, en la Ley del ITP y AJD no encontramos una definición de este concepto. Así que a efectos del Impuesto no sabemos qué es una vivienda habitual a efectos del impuesto, y además tampoco sabemos si los anejos se pueden considerar como vivienda, también nos surge la duda de si el ajuar domestico se puede llegar a incluir, para ello intentaremos analizar la soluciones que ha ido dando la Administración en las Consultas realizas, las resoluciones de los TEA y las Sentencias de los Tribunales.

[42] FD6 de la STS del 30 de abril de 2010 (RJ 2010/3478)

En las leyes donde no haya un concepto expreso de vivienda habitual, se tomara como tal el referido en la Ley sobre el IRPF, ya en la derogada Ley 3/2004 del 3 de marzo en su art. 69.1.3º se decía "*Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas".* En la actualidad dicho precepto queda legislado en el art. 41.1 bis del Real Decreto 960/2013 de 5 de diciembre por el cual se modifica el Real Decreto 439/2007 del 30 de marzo, aunque lo cierto es que queda redactado de igual manera.

En este caso si la vivienda no se constituye durante un plazo continuado no tendrá el carácter de vivienda habitual y como consiguiente tributará por el exceso ocasionado[43], aunque como hemos visto en el primer aparatado de este punto podría caber su indivisibilidad.

Además en el Real Decreto de 1775/2004 de 30 de julio ya derogado por el Real Decreto 960/2013 de 5 de diciembre, pero que nos sirve para interpretar que se considera vivienda habitual, además son numerosas las Sentencias de los Tribunales y contestaciones de la DGT, y es que en los artículos 53 y siguientes amplia el concepto de vivienda, en ellos dice; "*Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos"*

En el artículo 54 se establecía*;*

"1. Se asimilan a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos: Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año. Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión. 2. Por el

[43] STSJ de Granada 2752/2013 del 23 de septiembre de 2013

contrario, no se considerará adquisición de vivienda: a) Los gastos de conservación o reparación, en los términos previstos en el artículo 12 de este Reglamento. b) Las mejoras. c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos"[44]

Al respecto la Administración y los Tribunales se han pronunciado dando también un concepto extenso de vivienda habitual, incluyendo trastero y garaje, las resoluciones son numerosas[45].

Sin embargo, aunque en esa contestación a la Consulta y en esta Sentencia del TS se mantenga ese criterio, no es una cuestión que haya quedado zanjada, y siguen habiendo dudas al respecto y soluciones muy diferentes a cuestiones similares. Por ello cabe detenerse en este punto e ir analizando las cuestiones que se nos plantean al respecto.

Respecto al ajuar domestico; se entiende que es los efectos personales, utensilios, enseres y bienes muebles de uso particular. Teniendo como referencia lo que dice el ISD, el valor del ajuar domestico será el de un 3 % respecto al valor catastral de la vivienda[46].

Partiendo de la idea del art.1321 del CC, en el que el ajuar se entrega al superviviente con la vivienda habitual, y tomando como referencia esa consideración que se hace en el Código Civil, lo extrapolamos a nuestra situación sobre la disolución del matrimonio; por lo que llegamos a la conclusión de que el ajuar domestico entregado con la vivienda habitual también podemos considerarlo como parte de la vivienda habitual.

Con la interpretación hecha por la Consulta vinculante v0254/07 de 9 de febrero, el concepto de vivienda habitual queda bastante tasado, y en el que cabe poco margen de interpretación ya que establece un requisito temporal, o en su defecto, exige que se

[44] Consulta Vinculante de la DGT v0254/07 de 9 de febrero
[45] STS de 28 de junio de 1999 y la Consulta a la DGT de 9 de febrero de 2007
[46] art.15 de esta ley 29/1987 de 18 de diciembre y art 1321 del CC

cumplan unas circunstancias. Nosotros podemos resumir que la vivienda habitual es aquella en la que se establece el domicilio de los cónyuges, no tiene que ser de forma permanente, pero si con ese ánimo de permanencia, y así de esta forma no constituirían tal los arrendamientos de temporada o las segundas viviendas que se utilizan en épocas estivales u otras semejantes a estas.

Lo que ya es más complicado es de saber cuándo el trastero o los garajes se constituyen como vivienda habitual a efectos de este impuesto. En repetidas ocasiones se ha dicho que hay que valorar cada caso concreto[47].

Debido a ello es muy complicado dar una solución homogénea a todos los casos, aunque sí que se pueden dar unas pautas o unos criterios a seguir para todos los problemas surgidos como consecuencia de esta norma.

Para comenzar vamos a ver las soluciones que se han dado respecto a los garajes; es difícil de determinar si un garaje estaría dispuesto en este precepto o de si había que incluirlo en el primero respecto a la indivisibilidad de los bienes, hay resoluciones que lo incluyen en la primera y otras que lo incorporan en ésta.

Debe quedar claro antes de determinar si un garaje se puede considerar en esta materia como anejo necesario a la vivienda habitual, ya que si bien un garaje por sí solo no es una vivienda, ésta puede ir equipada de aquel[48].

Nosotros decidimos incorporar el garaje como parte de la vivienda debido a que un garaje y una vivienda o local, a pesar de ser dos bienes diferentes. Sin embargo, si atendemos a la definición que nos daba el legislador en Reglamento del IRPF, ya derogado, hemos visto que estableció los garajes como vivienda habitual con un máximo de dos. Pero no en todos los casos que se nos presenten se van a poder constituirse como vivienda habitual, la administración ha dado unos requisitos que deben darse para que sean incluidos como vivienda habitual, aunque si bien estos requisitos debemos de entenderlos de una forma un poco laxa, porque puede haber casos que no se aprecien, pero desde una posición equitativa debemos de considerarlo como vivienda habitual.

[47] Resolución del TEAR de Madrid de 15 de junio de 1992
[48] Consulta Vinculante v0254/07

Los requisitos que se exigen por parte de la Administración son:

- Que los garajes se encuentren en el mismo edificio.
- Que la compra se realice en el mismo momento de adquisición de la vivienda, aunque puedan ser en documentos diferentes.
- Que los garajes sean utilizados de forma privativa[49].

El primer requisito; que se exige por la administración es que los garajes se encuentren en el mismo edificio, o complejo inmobiliario; nos parece un requisito ajustado a derecho puesto que para que sirva de utilidad a la vivienda es necesario que se encuentre en el mismo complejo urbanístico o en su defecto en uno muy cercano, sino la interpretación que hacemos es que no sirve de utilidad a la vivienda.

El segundo requisito que la compra se realice en el mismo momento, aunque puedan ser en documento diferentes, de esta manera se puede servir de la no tributación por el garaje en un exceso de adjudicación aun teniendo asientos diferentes respecto a la vivienda habitual.

Sin embargo, también encontramos soluciones dadas en sentido completamente opuesto, como por ejemplo en Vizcaya, donde el TEAF de Vizcaya no tiene ningún tipo de problema en admitir la no sujeción de los excesos derivados de la adjudicación de la vivienda habitual, pero sin admitir dentro de este el garaje, fundamentándolo con el artículo 8 de la Ley Hipotecaria, termina concluyendo que al tener un asiento registral diferente se pueden adjudicar cada bien a un cónyuge. El TEAF de Vizcaya mantiene que como los bienes son dos distintos hay que intentar minorar el exceso de adjudicación en la medida de lo posible buscando para ello una adjudicación más equitativa[50].

En ese mismo sentido encontramos también la respuesta de la DGT a la Consulta Vinculante v0811-15 de 13 de marzo que lo fundamenta con el mismo precepto, y además dice que para considerar indivisible los anejos de la vivienda, *"no basta la mera consideración conjunta en el IRPF"*.

[49] Consulta Vinculante 0832/05 de 12 de mayo de 2005
[50] Resolución del TEAF de Vizcaya del 21 de enero del 2005

Desde nuestro punto de vista, para poder admitir que ambos bienes no tributen por el exceso ocasionado en la adjudicación, debemos de interpretarlo a través del primer punto analizado en este trabajo por el desmerecimiento de la división de los bienes, que aunque sean dos diferentes van de la mano ambos. En la práctica es más habitual que eso, debido a que el fin del garaje es proporcionar la guarda a uno o varios automóviles, por eso los requisitos que hemos visto en la Consulta v0832/05 de 12 de mayo de 2005 en el que se exige que ambos estén a una distancia relativamente corta y si el garaje se separa de la vivienda adjudicándoselo cada uno a un cónyuge para evitar el exceso de adjudicación la finalidad del garaje se pierde por completo no cumpliendo su fin.

Este requisito desde nuestro punto de vista es un poco absurdo, porque daría igual que la compra del garaje se haga en el mismo momento que el de la vivienda o se haga en momentos diferentes, lo verdaderamente importante es que ese garaje sirva de utilidad a esa vivienda, además si se pueden admitir hasta un máximo de dos garajes, pongámonos en el ejemplo de que un garaje se compró en el momento de la adquisición de la vivienda, pero el segundo garaje fue adquirido en una fecha posterior, y estando localizado en el mismo edificio y siendo de utilidad a la vivienda, según este requisito que se exige en esa consulta la adjudicación del segundo garaje debería tributar por ITP.

El tercer requisito exigido en la consulta nos parece muy razonable, ya que si no se utiliza el garaje de forma privativa no ofrece a la vivienda esa utilidad propia de un garaje, es decir que el garaje no esté arrendado a un tercero.

Interesante es la conclusión a la que llega el Tribunal de Valencia, que considera que el garaje es indivisible respecto a la vivienda por sus características físicas. Pues tan solo tiene una entrada que linda con una vía publica en un solo punto de donde se encuentra la rampa de salida. El Tribunal considera la indivisibilidad porque sería absurdo ser titular de una plaza de garaje sin acceso a la vía pública, valora la posibilidad de constituir una propiedad horizontal, pero ello mantendría tener un condominio de las zonas comunes, y lo que se trataba era de extinguirlo[51].

[51] STSJ de la Comunidad Valencia del 6 de junio de 2003

La Consulta 195E/13 planteada a la Dirección General de Tributos y Juego de Cataluña, y en la que la contestación era que en el supuesto planteado no cabía la no sujeción por no haberse probado que hubiera pago en metálico y que el exceso debería de tributar por ISD como donación, ante esta respuesta D. Oscar Jorba se remite a la Consulta 423E/10 en la que en un caso similar da una solución dispar permitiendo la exención sin haber compensación en metálico, en ella se dice *"En el caso examinado y de acuerdo con todo lo expuesto, cabe concluir que existe un exceso de adjudicación dado que la esposa se adjudica más de lo que le corresponde por su cuota y no indicáis que haya compensación en metálico. Dicho exceso, sin embargo, no está sujeto a tributación, en la medida en que se produce como consecuencia de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda conyugal".*

Jorba, reinterpreta la respuesta dada; en primer lugar lo hace de manera literal, ya que en el precepto no se exige ni pago en metálico, ni si quiera en otra especie, nosotros ya hemos visto en numerosas soluciones cual es la línea que siguen en este aspecto. En segundo lugar, también lo hace recordando que esta es una bonificación que se prevé solo y únicamente para la vivienda habitual, y lo reinterpreta pensando en el resultado final, tributando por ISD es mayor la cuota a pagar que si no llegara a existir este precepto y tributando por ITP en su modalidad de exceso de adjudicaciones. Oscar Jorba llega a la conclusión de que esa no era la intención del legislador y además abunda que para que sea calificado como una donación falta el requisito más importante "el animus donandi" y termina concluyendo que las interpretaciones, y reinterpretaciones que hace la DGT lo que consiguen es confundir al obligado contribuyente[52].

Nosotros ante esta interpretación que hace Oscar Jorba la contradecimos en parte, debido a que la interpretación debe ser sistemática pensamos que se debe hacer como un todo, y es que para que haya transmisión onerosa primero debe haber compensación, en caso contrario no estamos ante una transmisión onerosa porque no se cumple el requisito fundamental que es la contraprestación. Nosotros consideramos que es una donación aunque no haya "animus donandi" que exige el abogado Jorba, porque las cosas son lo que son y no lo que las partes denominen. La donación es la transmisión de un bien sin que haya una contraprestación, y en estos casos el bien, o mejor dicho el valor, objeto de la donación es el exceso de la adjudicación y pensamos que ya no se encuadra no solo

[52] Jorba Jorba, O., Publicación: Revista Quincena Fiscal num: 8/2014 parte Estudio. Editorial Aranzadi SAU, Cizur Menor. 2014

dentro de este precepto sino dentro del Impuesto. También en esta línea hemos visto a lo largo de este punto del trabajo varias consultas y resoluciones que mantenía esta solución.

Seguidamente vamos a pasar a examinar el otro supuesto que se nos planteaba; de si un trastero se puede considerar anejo a la vivienda y como consecuencia de ello no tributa por el exceso de adjudicación en la disolución de la sociedad de gananciales.

Primeramente igual que en el caso anterior respecto a los garajes la DGT también nos advierte de que no es cuestión sencilla dar una solución única para todos los supuestos que se planteen en referencia a los trasteros, y que cada caso debe de ser analizado de forma independiente[53].

Para ello nos volvemos a remitir al art. 54 del Reglamento del IRPF, ya derogado, en el que nos decía que los trasteros para que se constituyan como vivienda habitual deben ser mejoraras de la vivienda y que amplíen su superficie habitable.

En la Consulta v0254/07 hace una reflexión en el que diferencia si un trastero es anejo a la vivienda o no dependiendo de si se puede transmitir de forma independiente a esta.

En el caso de que el trastero pueda llegar a ser transmitido de forma individual no lo considera vivienda habitual, y en caso contrario si no se puede transmitir de forma independiente será vivienda habitual.

Por tanto, atendiendo a esta reflexión podemos descartar como parte de la vivienda aquellos trasteros que sean independientes de esta y a priori a aquellos que tengan asientos registrales diferentes. En este caso nos surge la duda de si un trastero de un piso que se ubica en el mismo edificio, pero que es independiente de la vivienda se le puede llegar considerar como anejo a la vivienda.

Bien pues atendiendo a la Consulta v0254/07 no sería considerado vivienda habitual debido a que es independiente de esta. También añadimos que tampoco ha sido considerado como vivienda habitual si el trastero se adquirió de forma independiente de la vivienda[54].

[53] Consulta de la DGT v0254/07
[54] Consulta de la DGT 2026/01 del 14 noviembre 2001

Con estas soluciones que nos plantea la DGT, nosotros discrepamos en el supuesto de que el trastero se ubique en el mismo edificio que la vivienda, aunque sea independiente respecto a ésta ya que por una parte su destino es estar al servicio de la vivienda y además sabemos que generalmente se compran de forma independiente a la misma. Nosotros lo fundamentamos en que somos conscientes de que en una vivienda por una cuestión física los trasteros no se construyen unidos a la vivienda, sino que se construyen o bien en los bajos del edificio o bien en la parte superior de este y que una vez han sido adquiridos por el comprador los utiliza en beneficio propio y de la vivienda sita en el mismo edificio, y con el mismo fin en el que se utilizara si estos trasteros estuvieran unidos a la vivienda. Por eso nosotros creemos que en este sentido estos trasteros sí pueden ser considerados como vivienda.

También en una línea diferente a las anteriores contestaciones de la DGT, encontramos otras que si consideran a los trasteros como vivienda. El fundamento de esta se reflejaba en el art. 54.1 de Reglamento del IRPF que ya hemos visto que fue derogado, pero nos hemos visto obligado a remitirnos a él, al igual que la Administración tendrá que remitirse a ello en futuras situaciones semejantes, y nos venía diciendo que el trastero era una ampliación de la vivienda y por lo tanto parte de esta[55].

5. CONCLUSIONES

Una vez que ya conocemos cuáles son los requisitos que se exigen en la ley, cómo ha sido interpretada por la doctrina administrativa, así como por los pronunciamientos jurisprudenciales en esta materia, para concluir el presente trabajo vamos a mostrar de forma breve nuestra visión a toda la problemática centrándonos en aspectos concretos del trabajo, aunque ya hemos expuesto durante el trabajo ciertas opiniones, y al tiempo podemos plantear modestamente pretensiones de lege ferenda que puedan servir a mejorar la regulación actual en esta materia.

En primer lugar, el hecho imponible que hemos analizado, los excesos de adjudicación en las liquidaciones del régimen económico matrimonial; hemos visto la

[55] Consulta vinculante v1932/05 del 28 de septiembre de 2005

manera en la que el legislador sujetaba el acto jurídico a tributación que lo realiza a través de unas equiparaciones. El objeto sujeto a tributación del ITP no deja de ser las transmisiones onerosas. Este es un supuesto que ya hemos incidido anteriormente, y es nuestro criterio que en una disolución de una sociedad de gananciales en las que los bienes son propiedad del matrimonio y ambos disfrutan de ellos no se realiza una transmisión, sino que los cónyuges al extinguir el matrimonio necesitan liquidar esa sociedad conyugal en la que ambos tienen un derecho del 50% de interés y se adjudican bienes en la misma proporción. Pero como hemos visto el conjunto de bienes que conforman la sociedad conyugal no siempre es sencillo hacer una partición salomónica, porque en ella se conforman bienes inmuebles o muebles en los que por su naturaleza no es posible realizar una división.

Pero vamos a dar una paso más en esta línea, cuando se produce este exceso de adjudicación de bienes, es decir un cónyuge se adjudica bienes por una valor superior al 50%, pero a cambio de esa adjudicación el otro cónyuge tiene un derecho de crédito respecto al primero, a pesar de que haya un cambio de titularidad del bien nosotros seguimos manteniendo que no se produce una transmisión, sino una forma de realizar la partición de la sociedad conyugal. En este mismo sentido se ha pronunciado el TSJ de Extremadura en la sentencia 973/2014 del 11 de noviembre en el que nos deja la siguiente reflexión; *"la división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes 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. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código civil (LEG 1889, 27))- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero - arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código civil -. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación*

consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar - art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal."[56]

Sabemos que el legislador también es consciente de ello y por eso crea una invención y lo sujeta a través de "equiparaciones a transmisiones", nosotros entendemos que el legislador quiere hacer tributar todos aquellos actos o movimientos de bienes en los que vea una capacidad económica. En esta materia lo hace de una forma "tan cogida por pinzas" que ha obligado a la Doctrina Administrativa y a la Jurisprudencia posicionarse al respecto contradiciéndose en numerosas ocasiones, y ocasionando ello un perjuicio al obligado contribuyente. Por ello mantenemos que el legislador debería de actualizar la norma y hacer tributar solamente los excesos de adjudicación cuando en ellos lo que se envuelva o lo que quieran ocultar sea una verdadera transmisión, no en las situaciones en la que los cónyuges se vean obligados alguno de los dos adjudicarse bienes por un valor superior al otro.

En segundo lugar, al margen de esta pequeña critica sobre el Impuesto, en el supuesto de exención sobre la vivienda habitual hemos visto como la DGT y los Juzgados y Tribunales para entender cuál es el concepto de vivienda habitual se han remitido a la legislación del IRPF, es que hasta hace unos años, concretamente hasta el años 2013 ello no causaba ningún problema porque podíamos ver lo que el legislador entendía por el concepto de vivienda habitual. Pero a partir de ese año con la modificación del Reglamento del IRPF el concepto de vivienda habitual se suprimió en parte, y digo en parte porque como ya hemos visto en el presente lo que es puramente el concepto de vivienda habitual se mantiene, lo que se ha derogado han sido los anejos, tales como los garajes y el trastero.

[56] FD. 8 de la STSJ de Extremadura 973/2014 del 11 de noviembre, hace referencia a la Sentencia 23 de mayo de 1998 en la que se dice "la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero"

Entonces ante esta modificación legislativa se nos plantea el problema de si en la actualidad los garajes, “con el máximo de dos” tal como se expresaba en la legislación anterior, y los trasteros se pueden entender como vivienda habitual.

Todo ello nos puede llevar a una cierta inseguridad jurídica en esta materia porque ya no sabemos si entender el concepto de vivienda habitual anterior o en su defecto el que está legislado en la actualidad.

Ante ello nosotros entendemos que habría que atender al concepto actual, por lo que los anejos de la vivienda habitual quedan al margen, debido a que el concepto esta modificado y ley posterior deroga ley anterior, tal y como se establece en el art. 2 del CC. Pero decimos que crea cierta inseguridad jurídica en aquellas situaciones en la que la adquisición fue anterior al 2013; nosotros nos posicionamos en la postura que la vivienda habitual es entendida como lo era en el momento de adquisición. Tal y como ocurre en el IRPF es decir, las adquisiciones de vivienda habitual anteriores al 2013 se pueden seguir deduciendo en la actualidad, pero no aquellas que han sido adquiridas en años posteriores a 2013, por lo que nosotros interpretamos que las viviendas adquiridas anteriores al 2013 cuando el concepto seguía vigente se deben de entender como en aquella época.

Tal vez, puede ocurrir que esta interpretación cree una cierta desigualdad entre los contribuyentes, pudiendo vulnerar el art. 14 de la CE, las otras dos soluciones que se nos plantean es que no se entiendan los anejos como vivienda habitual o al contrario que se interpreten los anejos como vivienda habitual, pero ha sido el propio legislador el que ha creado esta laguna legal, y es a él a quien le compete dar solución.

En este trabajo queremos dejar patente que este acto jurídico que queda sujeto en la modalidad de excesos de adjudicación en el ITP, necesita una solución legislativa, no solamente por la laguna que se ha creado a partir del 2013 sino como hemos visto a lo largo del trabajo como se daban solución a las diferentes situaciones que se planteaban, y llegamos a la conclusión ya no solo nosotros, sino también la Administración y los Tribunales que había que estar presente a cada caso concreto.

Y es que el obligado contribuyente no puede estar pendiente de si en su caso concreto debe tributar por el exceso de adjudicación o no; ésta es la razón principal por la que creemos que el legislador debería dar una solución de forma homogénea, porque estas soluciones han ido viniendo de la mano de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de las Sentencias de los Tribunales ocasionando ello un

perjuicio ya no solo económico, sino también temporal debido a la tardanza de dar la solución al caso plateado.

Nosotros ante esta necesidad creemos que la Ley debe tener un contenido normativo concreto que esté integrado de una forma clara y precisa, y que de una solución a la mayoría de las situaciones que se puedan plantear tasando ciertos requisitos o principios generales.

Legislación

Ley 37/1992 de 28 de septiembre del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 19/1995 de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias, cuando esta ley se refiere a la unidad mínima de cultivo es un concepto o mejor dicho una unidad de extensión que va a ser concretada por la legislación autonómica

Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil

Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Real Decreto de 1775/2004 del 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (Derogada)

Real Decreto 439/2007 del 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Real Decreto 960/2013 de 5 de diciembre por el que se modifica el Real Decreto 439/2007

Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas

Bibliografía

Arriaga del Arco, F., "Novísima Legislación del Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes" Segunda Edición 1893

Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, Mª. T., "Compendio de Derecho Financiero" Ed. Librería Compas, 1991 Alicante

Benítez de Lugo y Guillen, F., "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones, D.L. 1982, Madrid.

Diez-Picazo, L., "Sistema de Derecho Civil" Vol.II

García Labajo, L. E. y Sánchez-Cabezudo Díaz-Guerra, L., "Temas de Derecho Fiscal: especial estudio sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentado e IVA" Ed. Dakinson, 1994, Madrid.

Juárez González, J. M., "Todo Transmisiones" Wolters Kluwers 2015

Juárez González, J. M., "Todo Transmisiones" Wolters Kluwers 2016

Lozano Serrano, L., "Exenciones Tributarias y Derecho Adquiridos" Ed. Tecnos 1998

Menéndez Hernández, J, “El Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales” Ed. José María Bosch, 1996, Barcelona

Muñoz del Castillo, J. L., Villarín Lagos, M. y De Pablo Varona, C., “Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Segunda Edición Thomson Civitas 2008

Artículos

“Conflicto de Aplicación Normativa, Impuesto del Valor Añadido versus Impuesto de Transmisiones Patrimoniales” Revista de Información Fiscal, numero 44, 2001

Díaz-Súnico, G., Publicación: Revista Quincena Fiscal num. 18/2010 parte Opinión Profesional. Editorial Aranzadi, SAU, Cizur Menor. 201

Guerra Reguera, M., Revista Quincena Fiscal num. 4/2017 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017

Jorba Jorba, O., Publicación: Revista Quincena Fiscal num: 8/2014 parte Estudio. Editorial Aranzadi SAU, Cizur Menor. 2014

Pérez Ron, M., “Fiscalidad Practica 2014: Impuestos Especiales, IVA e Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales”. BIB 2014/990 Edificio LEX NOVA, enero 2014

Páginas web

file:///C:/Users/usuario2/Downloads/36912Excesos%20de%20adjudicaci%C3%B3n%20(2).pdf

http://www.fatima.org.pe/articulo-64

http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm

https://es.statista.com/estadisticas/609808/evolucion-del-numero-de-divorcios-espana/

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 del junio de 1999

Sentencia del Tribunal Supremo del 30 del abril de 2010

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 del noviembre de 2011

Sentencia del Tribunal Superior de Justica de Andalucía del 2 de julio de 2010

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del 16 de abril de 1999

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del 26 de abril de 2007

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del 17 de mayo de 2007

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia del 6 de junio de 2003

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura del 11 de noviembre de 2014

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Granada del 23 de septiembre de 2013

Doctrina Administrativa

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de junio de 1992

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya del 21 de enero del 2005

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos v0254/0702 del 9 de febrero

Consulta de la Dirección General de Tributos 2026/2001 del 14 noviembre

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 0832/2005 del 12 de mayo

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos v1932/2005 del 28 de septiembre

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0141/2009 del 23 de enero

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V370/2010

Consulta de la Dirección General de Tributos V1861/2010 del 5 del agosto de 2010

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos V1494/2011 del 9 de junio

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos v0811/2015 del 13 de marzo