



**TRABAJO DE FIN DE GRADO.**

**GRADO EN DERECHO.**

**CURSO ACADÉMICO 2018-2019.**

**LA TRIBUTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN  
ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE SOCIEDAD DE GANANCIALES Y  
DE LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DERIVADOS DE LA MISMA.**

**THE TAXATION OF CLOSE OF THE “PROPERTY’S COMMUNITY” MARITAL  
REGIMEN AND THE TAXATION OF AWARDED EXCESSES DERIVED FROM IT.**

**AUTOR:** Carmen Ruiz García

**DIRECTOR:** Juan Manuel Revilla Rodríguez

## ÍNDICE.

RESUMEN.

*ABSTRACT.*

|           |                                                                                            |           |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1.</b> | <b>INTRODUCCIÓN.....</b>                                                                   | <b>4</b>  |
| <b>2.</b> | <b>CONCEPTOS BÁSICOS.....</b>                                                              | <b>4</b>  |
|           | <b>2.1. RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES.....</b>                              | <b>4</b>  |
|           | <b>2.2. LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES .....</b>             | <b>8</b>  |
|           | <b>2.3. TEORÍA GENERAL DE LOS TRIBUTOS.....</b>                                            | <b>11</b> |
| <b>3.</b> | <b>TRIBUTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES.....</b> | <b>14</b> |
|           | <b>3.1. ASPECTOS GENERALES.....</b>                                                        | <b>14</b> |
|           | <b>3.2. IMPUESTOS CONCERNIENTES A ESTA MATERIA:</b>                                        |           |
|           | <b>3.2.1. Tributación a efectos del ITPyAJD.....</b>                                       | <b>17</b> |
|           | <b>3.2.2. Tributación a efectos del IRPF.....</b>                                          | <b>23</b> |
|           | <b>3.2.3. Tributación a efectos del IIVTNU.....</b>                                        | <b>27</b> |
| <b>4.</b> | <b>LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN.....</b>                                                    | <b>29</b> |
|           | <b>4.1. CONSIDERACIONES GENERALES.....</b>                                                 | <b>29</b> |
|           | <b>4.2. IMPUESTOS CONCERNIENTES A ESTA OPERACIÓN:</b>                                      |           |
|           | <b>4.2.1. Repercusión del ITPyAJD sobre los excesos de adjudicación .....</b>              | <b>34</b> |
|           | <b>4.2.2. Repercusión del IRPF sobre los excesos de adjudicación.....</b>                  | <b>38</b> |
|           | <b>4.2.3. Repercusión del IIVTNU sobre los excesos de adjudicación.....</b>                | <b>43</b> |
|           | <b>4.2.4. Repercusión del ISD sobre los excesos de adjudicación.....</b>                   | <b>47</b> |
| <b>5.</b> | <b>CONCLUSIONES.....</b>                                                                   | <b>49</b> |
| <b>6.</b> | <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>                                                                   | <b>53</b> |



## RESUMEN.

En este Trabajo de Fin de Grado vamos a estudiar el tratamiento fiscal (o régimen jurídico-tributario) de la liquidación del régimen de la sociedad de gananciales, en el concreto ámbito del Derecho común, teniendo en cuenta la jurisprudencia y doctrina al respecto.

El detonante o desencadenante de la movilización de la maquinaria o sistema tributario se encuentra en la producción de los excesos de adjudicación en la liquidación del régimen de sociedad de gananciales, concretamente en la operación de liquidación de la sociedad ganancial (en las adjudicaciones), ya que la mera disolución de ésta únicamente determina su disolución formal, no el reparto de bienes y/o derechos.

Por tanto, el tratamiento fiscal de la liquidación del régimen de gananciales que a continuación exponremos es diferente según en ella tengan lugar o no excesos de adjudicación para alguno de los cónyuges.

## *ABSTRACT.*

In this End of Grade Work we are going to consider the tax treatment of the closing operation of the property community, specifically in the sphere of Spanish common law, taking into account the case-law and legal doctrine in that regard.

The causing of the mobilisation of the tax system is found in the production of awarding excesses in that ending operation because the simple community of property dissolution does not produce the delivery of belongings or rights that compose the community we are referring to.

Therefore, this fiscal treatment about the close of this marital property regime (property community) that we will expose next is different according to the existence or to the lack of distribution excesses.

## **1. INTRODUCCIÓN.**

Dada la especificidad o profundidad con que abordan sus respectivas materias, característica de los Trabajos de Fin de Grado, entiendo, para su consecución, necesaria la contextualización de la realidad en que nos vamos a mover y la explicación o recuerdo de sus conceptos básicos o esenciales. Es en el seno de la disolución de la comunidad de gananciales, manteniéndose o no constante el matrimonio, y en su contemporánea o posterior liquidación donde surge un abanico de situaciones que son objeto de diversos tributos, a los que habrán de hacer frente las personas o sujetos pasivos correspondientes. Por tanto, serán esta disolución y liquidación de la sociedad o comunidad ganancial las realidades a analizar.

## **2. CONCEPTOS BÁSICOS.**

### **2.1. RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES.**

Desde un principio, debemos de tener claro a qué realidad hace referencia el vocablo "régimen económico-matrimonial" para, posteriormente, entender las explicaciones que siguen. Estimamos que la definición óptima es aquélla que lo entiende como "aquel conjunto de reglas dirigidas a ordenar jurídicamente las relaciones económicas y patrimoniales de los cónyuges entre sí, y respecto a terceros"<sup>1</sup>. Este conjunto de reglas es objeto de fijación por las partes<sup>2</sup>, por lo cónyuges, determinando unas normas rectoras de la economía matrimonial u

---

1 Á. ACEDO PENCO. "Libros y Revistas VLEX. Derecho de Familia. La economía matrimonial". Pp. 125-141.

2 Lo que se deriva de la libertad de fijación de un régimen u otro, también conocida como "derecho a capitular" o "libertad capitular", que aparece reconocido expresamente por el art. 1315 CC ("el régimen económico del matrimonio será el que los cónyuges estipule en capitulaciones matrimoniales, sin otras limitaciones que las establecidas en este Código"), naciendo tres alternativas, de origen doctrinal, para los cónyuges a la hora de "consolidar" o decidir el régimen que se les va a aplicar: 1) escoger libremente cualquiera de los regímenes legales aplicándolos en su integridad; 2) elegir uno de ellos pero modificándolo para adaptarlo a sus necesidades; 3) o elaborar uno propio, diferente de los regulados legalmente, y aplicarlo a su matrimonio.

Esta libertad tiene su razón de ser en la no aplicación en esta materia del tradicional principio de inmutabilidad del régimen económico matrimonial, y así lo prevé el artículo 1325 CC.: "en capitulaciones matrimoniales podrán los otorgantes estipular, modificar o sustituir el régimen económico de su matrimonio o cualesquiera otras disposiciones por razón de este".

otro, adoptando así la decisión de regirse por la sociedad legal de gananciales, la separación absoluta de bienes, la participación en las ganancias o establecer uno propio.

Dado que nos vamos a centrar en las consecuencias jurídico-tributarias de la liquidación de un régimen económico matrimonial concreto, hemos de explicar en qué consiste el mismo y por qué notas se caracteriza, dado que esta tarea nos ayudará a comprender cuál es el fundamento, la razón en abstracto que rige e inspira toda su regulación.

Las normas reguladoras del mismo se encuentran en el Código Civil ("CC", en adelante), concretamente en sus arts. 1344 a 1410.

El régimen económico matrimonial de gananciales se define por el Código Civil. Dispone el art. 1344 del CC. que en virtud del mismo "las ganancias o beneficios obtenidos son comunes para los cónyuges de manera indistinta, siendo atribuidos por mitad<sup>3</sup> al disolverse la misma" (art. 1344 CC.).

Es considerado tanto por la doctrina civilista mayoritaria en España, como por el Tribunal Supremo y la Dirección General de los Registros y del Notariado ("DGRN", en adelante) como un régimen de comunidad de corte germánico; y, en el Derecho germánico, las comunidades de bienes se caracterizan por los siguientes rasgos:

- Jurídicamente, el aspecto personal pesa más que el económico, yendo unida inseparablemente al matrimonio, sin el cual no hay comunidad ganancial.

- No es una persona jurídica y carece de personalidad jurídica propia; o, si se prefiere, "no tiene personalidad jurídica propia o independiente de la de los cónyuges, de las personas físicas que la constituyen". El TS, superando jurisprudencia anterior (SSTS 22 de mayo de 1915 y de 18 de diciembre de 1950), pasó también a entender que el patrimonio ganancial no tiene personalidad jurídica propia capaz de contraer deudas como tal y por sí, sino sólo a través de los cónyuges y titulares del mismo, cuyos actos, según las normas del CC., son los

---

<sup>3</sup> Se puede pactar un porcentaje distinto o un valor de la cuota de participación de los cónyuges distinto al establecido en el Código Civil, que es del 50% (en palabras del artículo doctrinal "La diferencia se produce en el momento de la disolución del matrimonio, momento en el que se produce un reparto entre los cónyuges, o entre uno y los herederos del otro. Reparto que, a no ser que se pacte otra cosa, es del 50% de las ganancias a cada cónyuge"). Fuente: "Lex Veritas Abogados". Artículo doctrinal titulado "Aspectos fiscales de la disolución del régimen económico matrimonial de gananciales". Publicado el 23 de junio de 2017.

Además, la doctrina sostiene que los cónyuges, en virtud de su libertad capitular o de fijación de capitulaciones matrimoniales, pueden aplicar íntegramente el régimen económico matrimonial que estimen, o elegir uno de ellos, pero modificándolo para adaptarlo a sus necesidades; e, incluso, elaborar uno propio, diferente de los regulados legalmente, y aplicarlo a su matrimonio.

que vinculan y fijan la responsabilidad de la sociedad (STS 26 marzo 1.979 y otras muchas, citadas por la STS 9 julio 1.984)<sup>4</sup>.

- Es una comunidad, sin cuotas de cada cónyuge, sobre los bienes comunes.
- Tiene un patrimonio separado del de los cónyuges, existiendo, consecuentemente, tres patrimonios diferentes, a saber: uno común o ganancial y los dos privativos, uno de cada esposo.
- No es posible ejercitar la "actio communi dividundo" mientras permanezca la comunidad ganancial, debiendo, antes de solicitar la división, extinguirse.

Por tanto, podemos afirmar que la comunidad germánica es aquella en la que el bien pertenece por entero a toda la colectividad, sin ninguna división ideal de cuotas, correspondiendo el bien (sobre el que recae la comunidad) al grupo como un todo indivisible; caracterizada, básicamente, porque no cabe ejercitar la acción de división (se entiende como un todo indivisible) y porque ningún comunero tiene atribuida una cuota individual de la que disponer, de modo que la disposición del bien o del derecho sobre el que recae la comunidad "ha de hacerse por todos en conjunto"<sup>5</sup>.

También, puede definirse como "el régimen económico matrimonial de carácter típico que produce el surgimiento entre los cónyuges de un patrimonio común legalmente determinado –los bienes gananciales–, que coexiste con los patrimonios privativos de cada uno de los cónyuges"<sup>6</sup>.

A ello hemos de añadirle un dato fundamental que se predica de cualquier tipo de comunidad de bienes, y que no es otro que el de la naturaleza cualitativamente homogénea de sus derechos<sup>7</sup>, no siendo necesario que los comuneros tengan una posición cuantitativamente heterogénea. Entonces, podemos definir la comunidad de bienes como aquella situación

---

4 J. M. ESPINOSA INFANTE. "Libros y Revistas VLEX. Derecho de Familia. Contestaciones al Programa de Oposiciones a Notarias. Tema 93: El régimen de comunidad de gananciales". Pp. 195-244.

5 Con ello se está aludiendo a un principio fundamental de este régimen es el de "codisposición (art. 1377 del CC.) o actuación conjunta del marido y la mujer, "con subordinación del interés particular al interés general de la familia". Fuente: J. M. ESPINOSA INFANTE. "Libros y Revistas VLEX. Derechos reales. Contestaciones al Programa de Oposiciones a Notarias. Tema 41. La comunidad de bienes". Pp. 309-333.

6 Á. ACEDO PENCO. "Libros y Revistas VLEX. Derecho de Familia. La sociedad de gananciales". Pp. 143-179.

7 A. BOTÍA VALVERDE y A. V. BOTÍA GONZÁLEZ. Extracto del artículo fiscal "Disolución de condominio y Fiscalidad". Apartado "HECHOS IMPONIBLES". Blog "Notarios y Registradores". Publicado el 20 de febrero de 2019.

jurídica por la que varias personas son titulares de derechos cualitativamente iguales sobre uno o varios derechos, siéndolo o no por cuotas.

Otro aspecto destacado por la doctrina acerca de este régimen económico concreto es la nominación legal del mismo como societaria, es decir, este régimen se establece nominalmente (esto es, únicamente en cuanto a su denominación) por el Código Civil como una sociedad ("sociedad de gananciales"). No obstante, esta designación es percibida por los autores civilistas mayoritarios, así como por el Tribunal Supremo y la Dirección General de los Registros y del Notariado como equívoca y poco rigurosa en un sentido técnico-jurídico, en la medida en que no nos encontramos ante una sociedad propiamente dicha, especialmente si tenemos en cuenta la nueva redacción del art. 1395 del CC.<sup>8</sup> que ha suprimido la anterior remisión a las normas del contrato de sociedad en lo no previsto sobre el régimen de gananciales.

Prácticamente en la totalidad del territorio español se aplica el Derecho Civil común (aquel recogido en el CC.), y éste establece que “A falta de capitulaciones o cuando éstas sean ineficaces, el régimen será el de la sociedad de gananciales” (art. 1316 del CC.).

Sin embargo, esta supletoriedad presenta, como toda regla general, excepciones, que en el caso español se traducen, lógicamente, en determinados territorios de España que van a prever como régimen supletorio uno distinto del previsto en el Derecho Civil común, uno distinto del régimen de sociedad de gananciales; estos territorios son la Comunidad Autónoma de Cataluña, las Islas Baleares (de las cuales únicamente se separan de esta regla supletoria de Derecho civil económico-matrimonial común los territorios insulares de Mallorca, Menorca, Formentera e Ibiza), determinadas localidades de la Comunidad Autónoma de Extremadura (en que se aplica supletoriamente el Fuero de Baylío) y la Comunidad Autónoma de Aragón. Estos territorios configuran situaciones que rompen con la regla general mencionada de supletoriedad, al disponer la legislación civil foral propia de cada una de estas regiones que el régimen supletorio es un régimen con características similares al de separación de bienes, si bien existen diferencias sutiles entre éste y los de aquellas regiones (arts. 13.2, 4 y 16 del CC).

La vigencia de estos regímenes económico-matrimoniales forales supletorios encuentra su fundamento en la competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas (“CCAA”, en adelante) de conservación, modificación y desarrollo por las CCAA de los Derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan. Para fundamentar esta afirmación

---

<sup>8</sup> Esta reforma ha sido llevada a cabo por la Ley 11/1981, de 13 de mayo, que dio nueva redacción a los arts. 1315 a 1444 del CC.

sobre la competencia exclusiva, el Profesor Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA argumenta que "El párrafo 8º (se refiere al artículo 149.1. 8º CE), que reserva una potestad legislativa autonómica, no configura ésta como mero desarrollo de unas "bases" estatales previas, sino como un ámbito material separado de la legislación civil del Estado y, por tanto, no sometido en principio a ésta. Por ello la competencia autonómica no se articula en este caso como una participación en una competencia exclusiva del Estado, sino como una competencia exclusiva y completa de la Comunidad Autónoma, lo que sitúa el supuesto fuera de la técnica común del artículo 149.1 CE [...]. Simplemente, el párrafo 8º del artículo 149.1 CE, en cuanto se refiere a los derechos forales, está situado asistemáticamente, o, si se prefiere, no es coherente con el resto del contenido del precepto; es más bien una competencia autonómica de la misma naturaleza que las del artículo 148.1 CE"<sup>9</sup>.

## **2.2. LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES.**

En el presente trabajo, entendemos la liquidación del régimen económico-matrimonial de gananciales como el resultado de las operaciones de disolución y de liquidación de la sociedad de gananciales; esta forma de entender la liquidación y de diferenciar entre disolución y liquidación se infiere de la rúbrica o título de la Sección 5ª del Capítulo IV del Título III del Libro IV del Código Civil (en adelante, CC.), que reza lo siguiente: "De la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales".

Por tanto, para poder comprender más adelante la tributación de la liquidación de este régimen económico-matrimonial, lo primero es entender el contenido del mismo, lo que equivale a entender el contenido de las operaciones que lo integran: la disolución y la liquidación de la comunidad ganancial.

De esta manera, la disolución de la sociedad de gananciales presupone la concurrencia de alguna de las causas previstas legalmente para ello (previstas en los arts. 1392 y 1393 del CC.) e implica una serie de consecuencias o efectos que podemos resumir en las dos siguientes:

- A. La inaplicación de las normas relativas al régimen que estudiamos, lo cual supone el cese en la vinculación de los bienes de un cónyuge respecto a los del otro, es decir,

---

<sup>9</sup> E. GARCÍA DE ENTERRÍA. "La significación de las competencias exclusivas del estado en el sistema autonómico". Publicación en la "Revista Española de Derecho Constitucional". Mayo-agosto 1982. núm. 5, p. 89.

"ya no se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos.

- B. El surgimiento de una comunidad ordinaria de bienes, de carácter romano, denominada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia "sociedad postganancial o postmatrimonial". Esta comunidad está constituida por la antigua masa ganancial, en la que cada cónyuge es propietario del 50%, es decir, cada cónyuge ostentará una cuota abstracta del 50% que recae sobre la totalidad de la antigua masa ganancial, y no una cuota concreta sobre cada uno de los bienes y deudas integrantes de la misma; esta cuota subsistirá hasta que, tras las oportunas operaciones de liquidación y división, se materialice para cada uno de los comuneros.<sup>10</sup>

Además, es considerada por la doctrina como una comunidad en liquidación<sup>11</sup>; ello se debe a que concluirá cuando finalicen completamente las operaciones liquidatorias, cuando haya desaparecido completamente esa masa común, o bien cuando sin ser precisa la liquidación los partícipes en esta peculiar comunidad pacten la indivisión; es decir, que se trata de un patrimonio abocado a su liquidación. Por consiguiente, en los casos en que haya un ánimo de mantenerse en la indivisión habrá desaparecido esa característica que parece esencial al concepto de comunidad postganancial<sup>12</sup>.

Una vez producida la disolución de la sociedad de gananciales con todas las consecuencias que ella supone, se procede a su liquidación. Esta liquidación entraña o supone la realización de un conjunto de operaciones, denominadas por su finalidad<sup>13</sup> "liquidatorias",

---

<sup>10</sup> Sentencia del TS, de la Sala 1ª, de lo Civil, 17 de enero de 2018.

<sup>11</sup> B. GONZÁLEZ ACEBES. "El régimen jurídico de la comunidad postganancial". Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Núm. 610, mayo - junio 1992. Pp. 1181-1200. "La "affectio societatis" es aquella expresión utilizada frecuentemente por la jurisprudencia para referirse a la intención o voluntad de varias personas de constituirse y mantenerse en sociedad; por tanto, puede afirmarse que la "affectio societatis" se corresponde con el consentimiento de las partes en un contrato de sociedad (SSTS 3 de diciembre de 1959, de 11 de diciembre de 1965 y 19 de marzo de 1990)".

<sup>12</sup> La mera continuación en la situación de indivisión no es suficiente para poder hablar de una sociedad tácita, o sea, que "si concurre ánimo de mantener la indivisión, desaparece lo esencial de la comunidad postganancial, de modo que es posible, con ese ánimo, que exista un régimen de separación de bienes en "proindiviso" ordinario a modo de sociedad ordinaria de ganancias o sociedad civil (siempre que exista la "affectio societatis")".

<sup>13</sup> La liquidación de la comunidad o sociedad de gananciales tiene como objetivo poner fin a la masa patrimonial formada durante la vigencia del régimen ganancial, repartiéndose entre los cónyuges o entre el cónyuge superviviente y los herederos del cónyuge fallecido o entre los herederos de ambos cónyuges si fallecen los dos (el reparto se lleva a cabo entre estos últimos). Pero, en todo caso, en la liquidación de esta comunidad

cuyo orden o "íter" se reducen en determinar la distribución de los bienes por mitad entre los cónyuges, previas deducciones y reintegros de los bienes privativos<sup>14</sup>; es decir, en delimitar los bienes gananciales que corresponden a cada cónyuge o a cada uno de los partícipes de la sociedad postganancial.

De una forma más pormenorizada, las concretas actuaciones u operaciones liquidatorias son las siguientes, en el orden preciso en que aparecen: el inventario y avalúo objetivo del activo y pasivo de la sociedad ganancial (de los bienes, derechos y obligaciones comprendidas en la masa patrimonial ganancial), el pago de las deudas de la sociedad ganancial<sup>15</sup> y la posterior adjudicación del remanente de los bienes gananciales, en caso de que exista, entre las partes correspondientes. De estas operaciones particionales sólo se llevarán a cabo aquéllas que resulten pertinentes (pertinentes porque se prevén todas ellas en la Ley (en el Código Civil, en sus arts. 1396 a 1410), pero no todas son necesarias en cada liquidación que se practique).

Finalmente, y resaltando un aspecto conjunto de ambas operaciones de disolución y liquidación, éstas pueden producirse o contemporáneamente (simultáneamente) o posteriormente; este hecho depende, lógicamente, de la voluntad de las partes, de los cónyuges. Además, no existe un plazo legal para llevarla a cabo<sup>16</sup>.

Así, aunque pudiera pensarse que la liquidación de la comunidad de bienes ordinaria (regulada por los arts. 392 y ss. del CC) y la liquidación de la sociedad postganancial (por los arts. 1396 y ss. del CC.) son distintas por seguir cauces o procedimientos distintos, es

---

vamos a tener que proceder al reparto de la misma entre dos partes.

**14** Esto así lo establece el Tribunal Supremo, cuando indica en Sentencias de la Sala 1ª, de lo Civil, como la de 10 de junio de 2004 que "bajo el nombre de liquidación de la sociedad de gananciales se comprenden todas las operaciones necesarias para determinar si existen gananciales y su distribución por mitad entre ambos cónyuges [...], constituyendo el saldo resultante el activo verdadero de los gananciales, que ha de dividirse por mitad entre ambos cónyuges, o entre el uno y los causahabientes del otro, o entre los causahabientes de ambos". Por tanto, los partícipes de la liquidación pueden ser los dos cónyuges o el cónyuge supérstite y los herederos del cónyuge fallecido, o los herederos de los dos cónyuges si fallecen ambos.

**15** Remisión al matiz realizado acerca de las llamadas, en términos legales, "deudas pendientes a cargo de la sociedad" o "deudas de la sociedad" -arts. 1398 y 1399 CC.-, pero la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica, así que es a cargo de los cónyuges, son los cónyuges los deudores y no la sociedad o comunidad de gananciales (véase rasgos de la sociedad de gananciales del Apartado 1.2.).

**16** LEX VERITAS ABOGADOS. Comentario doctrinal titulado "Aspectos fiscales de la disolución del régimen económico matrimonial de gananciales". 2017. "En caso de divorcio, la liquidación de la sociedad conyugal se puede incluir en el convenio regulador o dejarla para un momento posterior (no existe un plazo determinado por la ley para efectuarla)".

importante dejar constancia de que formalmente difieren, pero sustancialmente son prácticamente idénticas. Y ello porque, en ambos casos, se adjudica o surge un nuevo derecho por cada comunero existente.

Es de interés el hecho de que, una vez se disuelve la comunidad de gananciales, aunque aún no se haya procedido a la liquidación de la misma y se mantenga constante el matrimonio, el régimen económico-matrimonial será el de separación de bienes, dejando a un lado la masa patrimonial configurada por los bienes que antes tenían el carácter de ganancial<sup>17</sup>.

### **2.3. TEORÍA GENERAL DE LOS TRIBUTOS.**

A pesar del carácter específico de este trabajo, es decir, de estar centrado en la tributación específica por cada tributo, ello no obsta para que hagamos referencia a cuestiones relativas a la parte General del Derecho Tributario. Ello explica la creación de este Apartado tercero, en el que nos vamos a dedicar a explicar algunas nociones fundamentales para garantizar la claridad en la lectura del trabajo que continúa.

Así, en primer lugar, en la rama tributaria del Derecho, podemos diferenciar claramente dos marcos impositivos, que son el marco de la imposición directa y el de la imposición indirecta. De los cuatro impuestos concretos cuya aplicación vamos a analizar sólo el ITPyAJD se incluye en el último, encontrándose el IRPF, el IIVTNU y el ISD en el marco impositivo directo. La distinción entre uno y otro ámbito radica en el hecho de que el objeto imponible de cada impuesto sea la renta y patrimonio o el gasto, siendo el objeto impositivo de los tributos directos la renta o el patrimonio y el de los indirectos el gasto.

En segundo lugar, estimamos necesario incluir la diferenciación entre tributo e impuesto para una mejor comprensión por el lector de las referencias que realizamos a dichos términos de manera indistinta en este trabajo. Así, el tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo<sup>18</sup>. Además,

---

<sup>17</sup> B. GONZÁLEZ ACEBES. VLEX. "El régimen jurídico de la comunidad postganancial". Pp. 1181-1200. Entre las características de la comunidad postganancial figura la siguiente "Desaparece la presunción de ganancialidad del artículo 1.361 del Código Civil [...]. En la comunidad postganancial, constante matrimonio, los cónyuges se encontrarán bajo el régimen de separación de bienes, salvo que hayan previsto otro régimen distinto.

<sup>18</sup> IBERLEY. Artículo denominado "Principios generales del ordenamiento tributario". Fecha última revisión: 28 de septiembre de 2015.

el tributo presupone la realización de un hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y es de carácter coactivo, es decir, no voluntario.

A nivel teórico, el tributo constituye una categoría más amplia que la de impuesto, incluyéndose este último dentro de aquél junto con otros tributos, como las tasas y las contribuciones especiales (en adelante, "CCEE"), radicando la similitud entre estas clases de tributos en la ausencia de voluntariedad en su pago y la diferencia en la eventual actuación de la Administración como contraprestación por el tributo. De esta forma, aquellas clases tributarias que se benefician de una actuación administrativa o de la utilización privativa del dominio público a cambio del pago tributario son las tasas y las contribuciones especiales.

En tercer lugar, hacer mención del art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT"), relativo a la prohibición de aplicación analógica de los beneficios fiscales. Este artículo señala la voluntad del legislador, que estima que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. "A sensu contrario", los beneficios fiscales deben ser objeto de interpretación restrictiva, según ha venido indicando reiteradamente la jurisprudencia; sin embargo, en aquellos casos caracterizados por la rigidez en la normativa tributaria (que ha de apreciar el Juez o Tribunal), cabe la posibilidad de invocar la aplicación de una interpretación finalista de la exención (prevista por el art. 3, apartado 1º del CC.)<sup>19</sup>.

En cuarto lugar, aclarar en qué consiste la denominada "relación jurídico-tributaria". La relación jurídico-tributaria se compone, a nivel subjetivo, de dos partes o bancos, denominados "acreedor tributario" y "deudor u obligado tributario"; esta segunda parte comprende múltiples figuras subjetivas (sujetos), como el sujeto pasivo (que comprende las personas del contribuyente -sujeto sobre el que recaen las obligaciones tributarias, persona que realiza el hecho imponible y que, por consiguiente, manifiesta la capacidad económica gravada por el tributo- y del sustituto del contribuyente -"en lugar del contribuyente": persona obligada a cumplir tanto las obligaciones principales como accesorias, dejando a salvo el derecho de repetición contra el contribuyente por las obligaciones satisfechas en su lugar-) y otros obligados tributarios (de entre los que destacamos al responsable tributario -"al lado del contribuyente", que puede serlo de forma solidaria y subsidiaria-).

---

<sup>19</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional de 18 de marzo de 2015. Núm. de recurso 151/2012. Magistrado Ponente: Don Fernando ROMÁN GARCÍA.

En quinto lugar, apuntar la gradación o el distinto alcance de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Por ello, concretamos que la cesión efectuada en aquellos impuestos que son objeto de cesión puede serlo en distintos niveles.

La cesión a entes autonómicos puede ser, como decimos, objeto de una gradación: un primer grado o forma de cesión (la más simple, superficial) es la que se refiere a la transmisión de lo recaudado (se cede la recaudación a la CCAA); un segundo grado (mayor) de cesión es el de la gestión (no sólo se cede lo recaudado, su cantidad, sino que también se cede a la CCAA las potestades o facultades de gestión: se cede la posibilidad de que liquide, de que recaude, de que inspeccione, etc.: todas las potestades de gestión) y un tercer grado de cesión (la cesión de poderes normativos, de facultades para no sólo aplicar el tributo, sino también para regularlo, para regular algunos elementos esenciales: bonificaciones, determinar el tipo de gravamen, determinar un mínimo exento, etc.)<sup>20</sup>.

Finalmente, hemos de recordar que las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (en adelante, "DGT"), las cuales adquieren relevancia en este trabajo por los criterios que manifiesta y por la orientación fiscal que ofrecen a los obligados tributarios. Aparecen reguladas por los arts. 88 y 89 Ley General Tributaria ("LGT", en adelante) y arts. 65 a 68 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). El carácter vinculante de las mismas afecta únicamente a los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en relación con el consultante (art. 89, apartado 1º de la LGT). En sentido contrario, tendrá carácter informativo y no vinculante para el obligado tributario, por lo que no podrá interponer recurso contra dicha contestación; este elemento impugnatorio podrá interponerse, en todo caso, contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios dispuestos en la contestación (art. 88, apartado 4º de la LGT).

Estas contestaciones a consultas escritas se incardinan dentro de los deberes de información y asistencia de la Administración a los obligados tributarios establecidos en el art. 85 de la LGT.

La doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central contiene criterios de carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria del

---

20 J. E. VARONA ALABERN. Datos extraídos de la docencia impartida durante los meses de febrero a mayo de 2017. Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria.

Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía (artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Lo mismo sucede con las resoluciones que resuelven los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio (artículos 229.1.d y 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)

Así como aquellas otras resoluciones en las que se sientan criterios que, aún sin tener carácter vinculante, son significativos por su trascendencia y repercusión, de conformidad con el artículo 86.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### **3. TRIBUTACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES.**

#### **3.1. ASPECTOS GENERALES.**

Dado que en este Apartado vamos a referirnos a los efectos de la liquidación del régimen ganancial en la esfera fiscal, hemos de hacer algunas consideraciones previas al detallado análisis tributario que le sucede. Así, hemos de aludir al doble alcance de la liquidación del régimen de gananciales (del sumatorio de las operaciones de disolución y liquidación), que se explica en base a la teoría especificativa del Tribunal Supremo.

Según entiende el Tribunal Supremo, la disolución de la sociedad de gananciales y las consiguientes adjudicaciones de bienes y/o derechos gananciales en pago de su cuota de titularidad en aquélla (sociedad de gananciales, que es una comunidad de bienes de corte germánico) son una mera especificación de los derechos preexistentes en dicha comunidad; derechos que consisten en las cuotas de titularidad o participación.

Esta doctrina sostenida por el Alto Tribunal viene recogida en diversas Sentencias, como la de 28 de junio de 1999, y que se la conoce con el nombre de “teoría especificativa” dado el fin que tiene la misma (especificar) cuando el reparto del haber ganancial (previas deducciones) se efectúa conforme a las respectivas cuotas. Además, dicha teoría tiene vocación de generalidad, en el sentido de que es aplicable a la totalidad de los impuestos de nuestro ordenamiento jurídico (Sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 23 de mayo de 1998).

Pues bien, si entendemos esta doctrina jurisprudencial en el sentido contrario al expuesto, deducimos que cuando las adjudicaciones del haber ganancial, en que se materializa la disolución de la sociedad de gananciales, no se lleven a cabo de acuerdo con las correspondientes cuotas de titularidad de los cónyuges, no nos encontraremos ante un acto

especificativo de derechos (cuotas), sino ante un acto verdaderamente traslativo del dominio. Por tanto, podemos entender que la liquidación del régimen ganancial, en la parte que se realiza conforme a las cuotas, reviste un carácter meramente especificativo<sup>21</sup>, mientras que aquella parte de la liquidación de la sociedad de gananciales que no respete las cuotas tendrá naturaleza jurídica traslativa, de transmisión. De ello se infiere que, en esta segunda parte, se ha producido un exceso en las adjudicaciones y que tales excesos constituyen verdaderos actos de transmisión.

Ahora bien, este carácter traslativo de los excesos de adjudicación encuentra una excepción, confirmada en varias ocasiones por nuestro Tribunal Supremo. Esta excepción viene configurada por los denominados doctrinalmente “excesos inevitables”, cuando sean compensados en metálico<sup>22</sup> por quien lo percibe al otro comunero, al otro cónyuge.

En consecuencia, esta teoría jurisprudencial constituye el telón de fondo o intrahistoria de la tributación de la liquidación del régimen económico-matrimonial de gananciales.

Por tanto, la liquidación de gananciales consiste en un conjunto de operaciones, respecto de las cuales únicamente vamos a referirnos a aquéllas que son objeto de tributación, por la mera razón de que se trata de un trabajo que busca profundizar en la materia tributaria

---

21 Y ello en tanto en cuanto “son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”. Esta doctrina considera, además, obligado contemplar la división de la cosa común (la liquidación de la sociedad de gananciales, aplicado a nuestro caso) “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”. En 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”.

22 Respecto de esta compensación, tanto la Ley -art. 7.2.B del TR LITPAJD- como el Tribunal Supremo -Sentencia de 28 de junio de 1999, entre otras- indican que ha de ser de carácter económico, esto es, en metálico, a cambio de una suma de dinero. De suceder lo contrario y compensarse en especie, la liquidación del régimen ganancial tendría un alcance traslativo, no ya especificativo. No obstante, llama la atención el hecho de que la propia DGRN no adopte la misma postura jurídica, y así lo ha hecho ver, por ejemplo, en su Resolución de 19 de julio de 2018, en la que señala que la extinción de condominio -como la sociedad de gananciales- “puede tener lugar [...], cuando se trate de bienes indivisibles, en virtud de la adjudicación a uno a cambio de abonar a los otros del exceso en metálico (o mediante otros bienes o servicios), sin que por ello pueda considerarse que se trata de un acto de enajenación sino meramente de un negocio de naturaleza especificativa con todas las consecuencias que ello lleva implícito [...]”.

Así, la liquidación del régimen ganancial da lugar o contiene en sus operaciones tanto formalizaciones documentales como eventuales transmisiones; y son estas operaciones<sup>23</sup> las que ponen de manifiesto, directa o indirectamente, una riqueza o capacidad económica susceptible de ser gravada por los tributos correspondientes, cuando se cumplan los requisitos para que se entienda realizado su hecho imponible; y ello porque las actuaciones que indicamos aparecen reconocidas como hecho imponible<sup>24</sup> en las leyes tributarias reguladoras de los impuestos correspondientes, a saber: Ley del IRPF, Ley del ITPyAJD, Ley del ISD e Ley del IIVTNU.

Además, en este Apartado introductorio a la tributación de la liquidación del régimen de gananciales vamos a mencionar varios principios con virtualidad en la tributación en las operaciones mencionadas que se encuentran sujetas a gravamen fiscal. Es decir, vamos a responder al interrogante que subyace a los Apartados relativos a la tributación concreta (“¿Tributa la liquidación del régimen de gananciales por el ITPAJD, IRPF, IIVTNU o ISD?”), específica, de cada impuesto que estudiamos.

Entre ellos destacan el principio de equivalencia que debe regir toda extinción de comunidades de bienes (incluida la resultante del régimen económico-matrimonial de gananciales que examinamos), el principio de neutralidad y el principio de diferimiento.

Según el principio de equivalencia, la disolución de una comunidad de bienes ordinaria inter vivos y la consiguiente adjudicación a sus comuneros de los bienes y derechos que la conforman en proporción a sus respectivas cuotas de participación. Es decir, en este principio se refleja la debida proporcionalidad entre cuota y adjudicación. Adelantando escuetamente la explicación tributaria de la disolución de la comunidad de gananciales (o liquidación, según se prefiera), en relación con este principio, es requisito para no verse sometido a determinados impuestos el respeto a esta regla de la equivalencia o proporcionalidad.

En sentido contrario, la ausencia de atención o sumisión a este principio tiene como principal consecuencia la producción de los denominados "excesos de adjudicación", los cuales, sin embargo, no corresponde analizar en este punto.

---

<sup>23</sup> Las operaciones que constituyen la liquidación son tanto la formalización en escritura pública en que consten la disolución de la sociedad conyugal y las adjudicaciones correspondientes, como el inventario, el avalúo, la satisfacción de las deudas a cargo de la sociedad ganancial y las adjudicaciones.

<sup>24</sup> Como supuesto de hecho previsto es las normas que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria para el sujeto pasivo contribuyente o sustituto, en su caso.

En cuanto a los principios de neutralidad y diferimiento, éstos operan principalmente en el seno del IRPF y, es aconsejable estudiarla en la propia explicación de éste para no incurrir en ninguna generalidad, para no aplicarlo indistintamente a los cuatro impuestos que observamos.

### **3.2. IMPUESTOS CONCERNIENTES A ESTA MATERIA.**

#### **3.2.1. Tributación por el ITP y AJD (ITPO, IOS e IAJD).**

El ITPyAJD es un impuesto indirecto (en la medida en que grava el gasto, consumo, la adquisición) y es un impuesto cuya titularidad corresponde al Estado, pero cedido a las CCAA (lo gestionan éstas). Se trata de un impuesto que en realidad engloba varios tributos, fundamentalmente tres tributos distintos:

- el ITPO (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas);
- el IOS (Impuesto sobre Operaciones Societarias);
- y el IAJD (Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados): este tercer tributo encierra en sí dos cuotas (la cuota variable o gradual y la cuota fija) que veremos posteriormente.

Recordamos, además, que no se procederá al estudio del Impuesto sobre Operaciones Societarias por la sencilla razón de que no nos encontramos con el elemento esencial que fundamenta el mismo: la existencia de una sociedad, para que podamos hablar de operaciones societarias; y ello porque, como ya hemos reiterado, la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales no es la de una sociedad (prevista por el art. 1665 del CC.), sino la de una comunidad de bienes de carácter germánico.

Estos tres tributos se rigen por una normativa común, de carácter estatal: el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El Reglamento que desarrolla esa Ley se aprobó por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Como hemos adelantado en el Capítulo sobre "conceptos generales", el ITPyAJD es un "macroimpuesto"<sup>25</sup> en la medida en que incluye dentro de sí tres impuestos. De este hecho se deriva la división que vamos a hacer acerca de la tributación de la liquidación del régimen

---

<sup>25</sup> Término apuntado por J. E. VARONA ALABERN. Datos extraídos de la docencia impartida durante los meses de febrero a mayo de 2017. Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria.

de gananciales en dos apartados: el primero, dedicado a explicar la tributación de ésta de forma global (es decir, cuando dicha liquidación recibe el mismo tratamiento fiscal por los tres impuestos integradores del ITPyAJD) y de forma individualizada (señalando, por tanto, el tratamiento fiscal diferenciado que cada uno de dichos tributos aplica a la liquidación que analizamos).

En cuanto al tratamiento fiscal global, el art. 45.I.B.3 del 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 (en adelante, TR LITPAJD), recoge una exención de carácter pleno<sup>26</sup> prevista para la liquidación del régimen de gananciales carente de adjudicación.

Concretamente, dicha exención se colige del antepenúltimo inciso del artículo mencionado (art. 45.I.B.3 del TR LITPAJD), que establece que "B) Estarán exentas: [...] las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución".

La interpretación que estimamos más adecuada y coherente de dicho inciso es la que entiende que, del tenor literal del mismo, se desprende la exención tanto de las adjudicaciones por la cuota correspondiente de cada cónyuge, como de las adjudicaciones en pago de las aportaciones iniciales que hicieron éstos a lo largo de la vigencia del régimen ganancial.

Esta exención plena es un beneficio fiscal que se aplica única y exclusivamente al régimen de gananciales, por cuanto el Tribunal Supremo viene entendiendo que la "sociedad conyugal" a la que se refiere el art. 45.I.B.3 TR LITPAJD es una figura propia<sup>27</sup> de dicho sistema económico-matrimonial.

En sentido opuesto, es decir, poniendo en relación la exención del artículo que analizamos con el régimen de separación de bienes, la mencionada Sentencia del Tribunal

<sup>26</sup> "Carácter pleno" en el sentido de ser de aplicación a los tres "microimpuestos" que integran el ITPyAJD.

<sup>27</sup> Y ello en base al siguiente argumento doctrinal: "En el régimen de separación de bienes no existe comunidad causada por el matrimonio, y la que pudiera existir resulta completamente ajena al mismo, puesto que podría estar integrada también por terceros ajenos a la familia (esto no podría ocurrir con el régimen de gananciales). En otras palabras, la causa de la comunidad en la separación de bienes, si es que existe, se encuentra fuera del propio régimen económico matrimonial". Fuente: O. CANO. Artículo doctrinal titulado "Extinción Del Condominio Sin Excesos De Adjudicación En Separación De Bienes. Tributación". Fecha de publicación: 7 de enero de 2018.

Ello queda corroborado, además, por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de abril de 2010, que sostiene que "[...] en el régimen de separación de bienes no existe sociedad conyugal porque no hay puesta en común de bienes, ni tampoco una comunicación entre las cargas y los derechos propios de la relación matrimonial". Ponente: EMILIO FRIAS PONCE. Número de Recurso: 21/2008.

Supremo afirma que, aunque "el régimen de separación de bienes puede coexistir, y frecuentemente así sucede, con la cotitularidad de determinados bienes que se tienen en común, jurídicamente en estos supuestos no podemos considerar nada más que la existencia de una comunidad de bienes sobre los mismos en la que participan (posiblemente con diferente porcentaje) ambos cónyuges, pero no se integran en ningún régimen económico matrimonial"<sup>28</sup>. Ello implica que, en estos casos, habrá que acudir a las normas de división de la comunidad de bienes a través del procedimiento declarativo ordinario y no al procedimiento especial de los arts. 806 y ss. de la LEC.

Esta aplicación exclusiva ha sido calificada por un sector de la jurisprudencia como discriminatoria<sup>29</sup> para aquellos cónyuges que no se rigen, valga la redundancia, por dicho régimen; pero el Tribunal Supremo ha venido a confirmar que "tampoco cabe invocar la posible infracción del principio de igualdad que consagra el art. 14 de nuestra Constitución, de no aplicarse la exención por tener las consecuencias de disolución del régimen económico familiar la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes, pues en éste la mayor fiscalidad que soportan dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquél, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regula el matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de transmisión"<sup>30</sup>.

---

28 Guía jurídica "WOLTERS KLUWER". Artículo doctrinal titulado "Procedimiento para la liquidación del régimen económico matrimonial". Apartado II. PRESUPUESTOS MATERIALES. Sección 2. Existencia de un régimen económico matrimonial.

29 La base de la postura que adopta la jurisprudencia contraria es la que exponemos: "la exención debe aplicarse, con independencia del régimen económico matrimonial existente, a adjudicaciones de todo tipo, como consecuencia de la separación personal de los cónyuges, que es lo que motiva la disolución de la comunidad de bienes existente entre ambos esposos". Sentencia del TJS de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de abril de 2007. Esta Sentencia originó en casación la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2010.

30 Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 30 de abril de 2010. Magistrado Ponente: EMILIO FRIAS PONCE. Recurso núm. 21/2008. Esta exención "sólo afecta a las adjudicaciones que tienen lugar como consecuencia de la liquidación de la comunidad de gananciales, pero no de las comunidades de bienes de cónyuges en separación de bienes, ya que el precepto se refiere a la sociedad de gananciales". Además, "el art. 45. I.B).3 al hablar de aportaciones a la sociedad conyugal y de transmisiones en su haber de ganancial, está pensando en un régimen económico matrimonial de comunidad de bienes como es la sociedad de gananciales del Código Civil, por lo que la exención del impuesto no puede operar en el régimen de separación donde no hay ni sociedad conyugal ni haber de gananciales".

A esto debe añadirse la consideración que hace el Alto Tribunal en la misma Sentencia acerca de la prohibición de la aplicación analógica de los beneficios fiscales (entre los que se encuentran las exenciones), regulado por el art. 14 de la Ley General Tributaria.

No obstante, si bien se trata de una exención plena, hemos de matizar esta afirmación en cuanto al IAJD, documentos notariales, haciendo mención de la excepción a esta plenitud<sup>31</sup> de la exención; es decir, la formalización en escritura pública de la disolución de la sociedad de gananciales sí se encuentra exenta respecto de la cuota variable, pero no respecto de la cuota fija (art. 45.II del TR LITPAJD).

Por consiguiente, sí puede ser gravada por ella la disolución de la comunidad conyugal ganancial formalizada en escritura pública, y las consecuentes adjudicaciones (art. 45.II del TR LITPAJD<sup>32</sup>).

En definitiva, el tratamiento fiscal global de la liquidación del régimen ganancial queda recogido fundamentalmente por el art. 45.I.B.3<sup>33</sup> del TR LITPAJD, cuya aplicación se caracteriza por los siguientes rasgos: que se aplica en adjudicaciones por cuotas ideales, que sólo es aplicable a la liquidación del régimen de gananciales y que no afecta a la cuota fija de la modalidad IAJD en virtud del art. 45.II de la misma Ley.

En cuanto al tratamiento fiscal individualizado, vamos a señalar la teórica inexistencia de tributación individual. Dicha inexistencia se debe a la aplicación ya explicada anteriormente de la exención plena del art. 45.I.B.3 del TR LITPAJD. No obstante, calificamos dicha inexistencia de "teórica" porque, como también hemos señalado en el párrafo anterior, la aplicación de dicho beneficio fiscal queda exceptuado por el art. 45.II de la misma Ley. Por consiguiente, sí existe un tratamiento fiscal individualizado, pero únicamente respecto de la cuota fija de la modalidad IAJD, documentos notariales.

La escritura pública tiene por objeto, en este caso concreto, tanto la disolución de la sociedad de gananciales, como la liquidación de ésta, las adjudicaciones. En relación con estas últimas (adjudicaciones conforme a la cuota de participación) procede la siguiente explicación.

---

31 Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V 1472-17 de 8 de junio de 2017.

32 Dispone el art. 45.II del TR LITPAJD que "Los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, [...] ni a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero".

33 Estimamos de interés destacar que el fundamento de esta exención objetiva prevista por el art. 45.I.B.3 del TR LITPAJD no es otro que el de la protección de la familia. Así lo establece el Tribunal Supremo en su reiterada Sentencia de fecha de 30 de abril de 2010. "Frente a lo anterior, no cabe alegar, por el fundamento de la exención, que no es otro que la protección a la familia, que la regla debe aplicarse también a supuestos relacionados con otros regímenes económico-matrimoniales [...]".

La liquidación del régimen económico de gananciales, como ya hemos indicado, puede efectuarse de mutuo acuerdo o de forma contenciosa. Esta última forma de liquidación se canaliza a través del procedimiento de liquidación del régimen económico matrimonial previsto por los arts. 806 y ss. de la LEC, que puede finalizar de forma contenciosa (sin que los cónyuges lleguen a ningún tipo de acuerdo en cuanto a la liquidación) o de forma no contenciosa (alcanzando los cónyuges, extrajudicialmente, el denominado "acuerdo transaccional"). En este último supuesto, dicho acuerdo transaccional presupone el mutuo acuerdo entre ellos, que ha de ser homologado por el Juez mediante "Auto de homologación", cuyo contenido ha de ejecutarse con su inscripción<sup>34</sup> Registro de la Propiedad. Para poder proceder a su inscripción se exige la elevación a escritura pública del Auto de homologación ante Notario<sup>35</sup>, deviniendo con ella en título inscribible en los mencionados Registros. Es este otorgamiento en escritura pública hecho imponible de la cuota variable del IAJD, concepto de documentos notariales.

El procedimiento de liquidación del régimen económico también puede finalizar de forma contenciosa, el modo más ordinario de terminación. En este caso, el Letrado de la Administración de Justicia (en adelante "LAJ") aprobará las operaciones divisorias mediante Decreto, pero en cualquier caso ordenando protocolizarlas<sup>36</sup>. La protocolización<sup>37</sup> a la que nos

---

**34** Resolución de 30 de noviembre de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se suspende la inscripción de un mandamiento judicial aprobatorio de la liquidación de una sociedad conyugal. Referencia: BOE-A-2016-12200.

**35** Resolución de 1 de marzo de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado (Referencia: BOE-A-2017-2937): "Esta Dirección General ha señalado (cfr. Resolución de 19 de julio de 2016) que en los procesos judiciales de división de herencia que culminan de manera no contenciosa se precisa escritura pública; esta misma regla es aplicable por la remisión legal que se efectúa conforme ha quedado expuesto, al caso de la liquidación judicial de gananciales. Por lo que este defecto debe ser confirmado".

**36** Ello se deduce del artículo 788, el cual dispone que: "1. Aprobadas definitivamente las particiones, el Secretario judicial procederá a entregar a cada uno de los interesados lo que en ellas le haya sido adjudicado y los títulos de propiedad, poniéndose previamente en éstos por el actuario notas expresivas de la adjudicación. 2. Luego que sean protocolizadas, el Secretario judicial dará a los partícipes que lo pidieren testimonio de su haber y adjudicación respectivos». Poniendo en relación este artículo con el 787.2 anterior se deduce la necesidad de su protocolización notarial".

Si bien es cierto que el art. 787 de la LEC se prevé para el procedimiento de división de la herencia, el art. 810 de la LEC (correspondiente a la liquidación del régimen de gananciales) dispone que "5. De no lograrse acuerdo entre los cónyuges sobre la liquidación de su régimen económico-matrimonial, se procederá, [...] continuando la tramitación con arreglo a lo dispuesto en los artículos 785 y siguientes".

**37** I. DESVIAT. Artículo doctrinal titulado "El acuerdo homologado de liquidación de gananciales requiere protocolización notarial para inscribirlo en el Registro de la Propiedad". Publicado en "Noticias jurídicas" el 12

referimos consiste en la elevación a escritura pública de las mismas, por lo que es, también, hecho imponible de la cuota variable del IAJD, concepto de documentos notariales.

Por tanto, este tributo (cuota fija del IAJD, documentos notariales) se devenga con ocasión de la formalización en escritura pública notarial la disolución de la sociedad de gananciales de mutuo acuerdo (y las consiguientes adjudicaciones de bienes y/o derechos gananciales), del Auto de homologación judicial del acuerdo transaccional de los cónyuges de liquidación o de las operaciones divisorias aprobadas por el LAJ (en el seno del procedimiento de liquidación del régimen económico-matrimonial de los arts. 806 y ss. de la LEC), en su caso; y decimos "en su caso" porque no en todos los supuestos de disolución del régimen de sociedad conyugal de gananciales tienen lugar las formas que indicamos de llevarla a cabo. De esta tributación se hará cargo el adquirente del bien o derecho (sujeto pasivo contribuyente) o, en su defecto, aquella persona a cuyo favor se expidan (responsable subsidiario), satisfaciendo la persona correspondiente una suma de en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; importe que constituye la cuota tributaria.

A la tributación por las escrituras notariales que documenten adjudicaciones que no son conformes a las cuotas de titularidad o de participación (que excedan las mismas, percibiendo un cónyuge un exceso y el otro un defecto de adjudicación) nos referiremos en el siguiente Capítulo, relativo a los excesos de adjudicación.

### **3.2.2. Tributación por el IRPF.**

Actualmente, el IRPF está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, LIRPF), así como por el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF).

El IRPF es un impuesto directo (art. 1 de la LIRPF) y, como tal, grava la renta, concretamente la de las personas físicas; esto es, su objeto imponible es la renta de las personas físicas. Un tipo de renta que constituye el objeto de este impuesto (el objeto imponible) son las denominadas por la Ley "ganancias y pérdidas patrimoniales" (art. 2 de la LIRPF), que son las que vamos a tratar en este Apartado.

---

de junio de 2017.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se definen por el art. 33 de la misma Ley, disponiendo que son "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". Por tanto, de esta definición legal se desprenden dos elementos que han de concurrir para encontrarnos ante este tipo de renta: de una parte, una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente y, de otra, una variación en el valor de aquél. Además, también se desprende el requisito de que ambos elementos configuradores de la ganancia patrimonial concurren o recaigan sobre un mismo patrimonio, sobre el patrimonio de un mismo contribuyente.

Además, la Ley del IRPF estima que la disolución de la sociedad de gananciales no es un supuesto de alteración en la composición del patrimonio<sup>38</sup> (primer elemento) "ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios o comuneros", "aunque se esté pasando de un estado de copropiedad a uno de propiedad individual"<sup>39</sup>.

Sin embargo, resalta el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>40</sup> que, "para que opere lo previsto en el precepto citado es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión o en la extinción del condominio se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro u otros copropietarios o comuneros, pudiéndose generar, en su caso y en función de las variaciones de valor que hubiera podido experimentar el inmueble, una ganancia o una pérdida patrimonial".

Así, no existe alteración en la composición del patrimonio de ninguno de los comuneros cónyuges en el supuesto de disolución de gananciales cuando es dividida entre ellos conforme a sus respectivas cuotas de titularidad; consecuentemente, no generará una ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF mientras no vaya acompañada de una eventual

---

38 Art. 33. 2. "Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: b) En la disolución de la sociedad de gananciales".

39 Resolución vinculante del TEAC de 7 de junio de 2018. Resolución núm. 00/02488/2017/00/00.

40 De esta manera, el TEAC sigue la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, según la que, al igual que afirma el órgano económico-administrativo central, que la especificación de cuotas que conlleva la disolución de la sociedad de gananciales "a pesar de provocar una innegable modificación patrimonial (toda vez que se pasa de un estado de copropiedad a otro de propiedad individual), no implica en rigor una traslación patrimonial ni, en consecuencia, ninguna alteración en la composición del patrimonio del comunero adjudicatario del bien en cuestión (Sentencias del Tribunal Supremo, como la de 17 de abril de 1986 o la de 21 de mayo de 1990)".

variación en el valor del patrimonio que haya experimentado dicha alteración patrimonial. No obstante, ésta se producirá cuando los bienes o derechos salgan del patrimonio del adjudicatario del exceso<sup>41</sup>, existiendo, consecuentemente, ganancia o pérdida patrimonial cuando el bien o derecho se transmitan a un tercero por valor superior al de adquisición originario. Al mismo tiempo se pone de relieve de una manera nítida el principio de neutralidad<sup>42</sup>, en virtud del cual queda prohibida la actualización de los valores de adquisición<sup>43</sup>. Según sostiene el TEAC, en su Resolución en unificación de criterio de 7 de junio de 2018<sup>44</sup>, de llevarse a cabo esta actualización de valores, sí que se produciría una alteración patrimonial.

No obstante, nosotros diferimos en este punto con el TEAC, considerando que la actualización de los valores (en cuantía superior a la actualización fiscal de los bienes y/o derechos gananciales) no da lugar al elemento de la “alteración en la composición del patrimonio del contribuyente” -como sostiene el TEAC”, sino a “la variación en el valor” de dicho patrimonio. Consideramos que esto es así en una interpretación que pretendemos lógica, dado que una actualización en los valores conlleva un aumento o reducción en el valor, y no, como entiende el TEAC, una alteración en la composición del patrimonio

---

**41** Con ello el legislador está difiriendo la tributación al momento en que se produzca la alteración en la composición en el patrimonio del contribuyente, del cónyuge (lo mismo que ocurre en el IIVTNU con los incrementos de valor o plusvalías latentes); y dicho momento será cuando el bien adjudicado salga de su patrimonio por cualquier tipo de transmisión. Ello igualmente acogido por el TEAC en su Resolución en unificación de criterio, de fecha 7 de junio de 2018.

**42** “Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos” (art. 33, apartado 2º, último párrafo). Este principio o nota de neutralidad obliga a los comuneros cónyuges a “tomar como valor de adquisición el correspondiente a la adquisición inicial y no a la adjudicación”, ya que de lo contrario se produciría una actualización de los valores. “Ello se justifica porque el comunero cónyuge era propietario, aunque fuera en copropiedad o comunidad, de los bienes o derechos que se le adjudican”. Fuente: F. LEFEBVRE. Manual “MEMENTO PRÁCTICO FISCAL”. 2018. P. 273.

**43** F. LEFEBVRE. Manual “MEMENTO PRÁCTICO FISCAL”. 2018. P. 273. Y Consultas vinculantes de la DGT de fechas de 14 de marzo de 2016 y de 9 de marzo de 2017. Siendo necesario que el valor total de la adjudicación sea igual al valor del inmueble (o de los bienes o derechos adjudicados) en el momento de la adquisición por ambos cónyuges y que los valores de adjudicación de los bienes y deudas que integran el haber ganancial deben corresponderse con su respectivo valor de mercado que tenían en el momento de la adquisición original, no en el de la adjudicación.

**44** Resolución del TEAC, dictada en unificación de criterio, de fecha 7 de junio de 2018, en la que se señala que “el mero ejercicio de la acción de división de la cosa común, [...], no hay alteración en la composición del patrimonio de los ex comuneros, pero la actualización de valores sí la entraña”. Fundamento de Derecho tercero.

(entendiendo por alteración una modificación de carácter físico, y no abstracta, no de valores).

Estimamos que este Tribunal Económico-Administrativo Central ha llevado a cabo una interpretación sistemática, es decir, que ha considerado que por el hecho de situarse la prohibición de actualización de valores en el apartado relativo a los supuestos en que no se produce alteración en la composición del patrimonio, su inobservancia tiene como consecuencia la producción de dicha alteración.

De ello se desprende que la actualización del valor se entiende como una variación en el valor del patrimonio, en los siguientes casos:

1. como consecuencia de la incorporación de bienes y/o derechos al patrimonio de los cónyuges ex comuneros por un valor superior al de adquisición inicial y que sea distinto del valor actualizado fiscalmente<sup>45</sup> y
2. como consecuencia de una actualización de los valores de aquéllos (bienes y/o derechos gananciales), adaptándose al valor de mercado que tienen en el momento de la adjudicación<sup>46</sup>.

No podemos poner término a esta explicación sin hacer alusión a la supresión de los coeficientes de actualización de la normativa del IRPF, dispuestos a efectos de la cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales gravadas por dicho tributo (denominados por la doctrina “coeficientes correctores de los valores de adquisición” y por los técnicos fiscales como “coeficientes de corrección monetaria”), practicada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre<sup>47</sup>, cuya aplicación comenzó a partir del 1 de enero de 2015. Esta supresión ha suscitado en el sector doctrinal<sup>48</sup> el planteamiento de la inconstitucionalidad de dicha supresión como consecuencia de la confiscatoriedad que comporta, al no tener en cuenta la depreciación monetaria. Fundamenta la doctrina esta presunta inconstitucionalidad

---

<sup>45</sup> Hay que matizar que este valor actualizado fiscalmente al que nos referimos no es el resultante de aplicar los coeficientes de actualización, cuya vigencia perdieron desde el 1 de enero de 2015.

<sup>46</sup> Así lo secunda, además, el Tribunal Supremo en su Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo de 3 de noviembre de 2010 y la jurisprudencia menor como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 7 de noviembre de 2016.

<sup>47</sup> BOE de 28 de noviembre de 2014.

<sup>48</sup> S. ÁLVAREZ-ROYO VILLANOVA. Artículo periodístico con el título “¿La tributación de las ganancias patrimoniales en el IRPF es inconstitucional?”. Publicado en “Expansión” el 24 de abril de 2017. “Esta referencia a que la capacidad económica gravada ha de ser real implica que el legislador en ningún caso puede ampararse en el incremento “nominal” del valor, si este no responde a uno efectivo”. Y, por tanto, “no podrá exigirse el Impuesto sobre la Renta sobre una ganancia patrimonial nominal y no real

en su colisión con el principio de capacidad económica (art. 31 de la CE), que se impone tanto a los ciudadanos como al legislador<sup>49</sup>, y que debe predicarse no sólo del sistema tributario en su conjunto, sino de cada tributo en particular.

Sostiene, entonces, que “si se ha de gravar una capacidad económica real es evidente que se ha tener en cuenta la depreciación monetaria cuando se calcula una ganancia patrimonial”. Esto ha sido reconocido expresamente por el Tribunal Constitucional: “este Tribunal ha señalado, a propósito del Impuesto sobre la Renta, que responde a la naturaleza de dicho impuesto -que ha de contemplar incrementos reales no monetarios- su adecuación a la situación inflacionista” (STC 27/1981, FJ 6, citada por la 221/1992.)”<sup>50</sup>.

En definitiva, la vía por la que no se produce esta sujeción al IRPF de la mera disolución de la comunidad de gananciales es el art. 33, apartado 2º de la LIRPF (Ley 35/2006)<sup>51</sup>.

### **3.2.3. Tributación por el IIVTNU.**

El IIVTNU es un impuesto de titularidad municipal de carácter potestativo, que se configura como un impuesto directo, de carácter real y devengo instantáneo, de acuerdo con el régimen jurídico previsto a nivel estatal en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Afirmamos en este primer instante que la liquidación del régimen económico-matrimonial de sociedad de gananciales (esto es, el acto de disolución y el acto liquidatorio o adjudicatario del régimen ganancial) no queda sujeto a la “plusvalía municipal”. Ello se debe a que la disolución de gananciales (y consiguiente adjudicación del remanente ganancial) no

---

<sup>49</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4 y Auto del Tribunal Constitucional núm. 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5. “Aunque reconoce al legislador un amplio margen en cuanto a la forma de determinación y cálculo del tributo, advierte que “no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica”, “declarando la inconstitucionalidad y nulidad parcial o condicionada, en tanto sólo concurre en la medida en la que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, de los arts. 107.1 y 107.2.a) del TR LHL, y la inconstitucionalidad y nulidad total e incondicionada del art. 110.4 del TR LHL” (Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2019, dictada en alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo).

<sup>50</sup> Artículo periodístico de la nota al pie de página núm. 47.

<sup>51</sup> Esta vía no supone ninguna innovación en el ordenamiento jurídico, puesto que ya venía contemplada por las anteriores Leyes reguladoras del IRPF, como la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, en su artículo 20.

constituye una transmisión, de ningún tipo de bien, incluyendo los inmuebles; y, al no constituir transmisión, no se realiza el hecho imponible del IIVTNU. Esta solución se desprende de la denominada “teoría especificativa” mantenida por el Tribunal Supremo.

El hecho imponible de este impuesto municipal que es el IIVTNU está configurado por dos elementos (art. 104, apartado 1º del TR LHL), a saber: 1) la producción de un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y 2) una transmisión de dichos terrenos o la constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos del dominio<sup>52</sup>, sobre los mismos, por cualquier título (sea oneroso o lucrativo). Es decir, que el hecho imponible del IIVTNU no es el incremento de valor del terreno en sí mismo considerado, ni lo es tampoco la transmisión de la propiedad en sí misma considerada, sino que está constituido por la interconexión (por la concurrencia de ambos) de estos dos elementos, y que es en dicha interpretación donde se localiza la manifestación de capacidad económica que se pretende gravar con el impuesto (STSJ de Extremadura de 26 de abril de 2016, STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de julio de 2004).

Este precepto está poniendo de relieve la necesidad de que se produzca un negocio jurídico (el exceso de adjudicación) que suponga la transmisión de la propiedad de un bien inmueble. Entre los negocios traslativos del dominio, como acabamos de explicar, cabe mencionar los excesos en adjudicaciones o la disolución de comunidades de bienes con excesos de adjudicación<sup>53</sup>.

Señala el precepto, también, que este negocio jurídico que afecta a los bienes inmuebles puede producirse por cualquier título, de manera que puede ser oneroso o lucrativo (gratuito), “inter vivos” o “mortis causa”.

Finalmente, para concluir con la explicación de este segundo elemento, consideramos imprescindible mencionar que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 11 de mayo de 2017 (Sentencia núm. 59/2017), entiende que la transmisión de un terreno podría ser condición necesaria en la configuración del tributo (IIVTNU), pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el incremento de valor de

---

<sup>52</sup> A estos derechos también se les conoce con el nombre de “derechos reales sobre cosa ajena” (“iure in re aliena”), en la medida en que “recaen, precisamente, sobre cosas que son propiedad de otra persona (cfr. arts. [467](#), [524](#), [530](#) y [531 CC](#)); o “derechos reales limitativos”, en tanto “tienen un contenido limitado frente al más amplio del propietario y limitan el derecho del dueño del bien sobre el que recaen”. Fuente: M. E. Clemente MEORO. “[Libros y Revistas. Cuadernos Prácticos Bolonia. Derechos Reales. Cuaderno V. Derechos reales limitados de goce](#). Conceptos jurídicos”. Valencia. Pp. 151-162.

<sup>53</sup> N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. 7.ª edición. Ediciones CEF.-. Actualizado a 25 de marzo de 2017. P. 731.

terrenos, pues cuando no se ha producido ese incremento de valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada (manifestada en el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana) deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, vulnerando con ello el principio de capacidad económica (art. 31 de la CE).

En fin, el TR LHL exige, además de este negocio jurídico, que se produzca un incremento de valor en los terrenos de naturaleza urbana, entendiendo por tales “al suelo y no a las edificaciones construidas sobre él, que comparten la naturaleza de bienes inmuebles urbanos”.

La falta de devengo del IIVTNU en la liquidación del régimen matrimonial (como mero acto especificativo) habrá de tenerse en cuenta en las futuras transmisiones del terreno adjudicado que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto<sup>54</sup>. Este incremento de valor será el generado entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del bien inmueble que haya estado sujeta al IIVTNU.

En este momento creemos conveniente realizar un breve paréntesis en el que exponer qué bienes inmuebles concretos son objeto del negocio jurídico, que exige el hecho imponible. Tienen tal consideración:

“1) los bienes inmuebles urbanos; la consideración o carácter rústico viene dada por el planeamiento urbanístico y consecuentemente por el IBI. En otras palabras, “la circunstancia que determina la sujeción al IIVTNU no es que el terreno objeto del negocio jurídico tenga, de forma efectiva, la condición de bien inmueble de naturaleza urbana a efectos del IBI, sino que *debiera tenerla* en función de la calificación que el terreno reciba en el planeamiento urbanístico.

2) los Bienes Inmuebles de Características Especiales”<sup>55</sup>.

Consiguientemente, no se tienen en cuenta en el hecho imponible del impuesto los incrementos de valor que se produzcan en los terrenos o bienes inmuebles de naturaleza rústica (art. 104, apartado 1º del TR LHL).

---

<sup>54</sup> Extracto de la CV de la DGT de 23 de mayo de 2017.

<sup>55</sup> N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. 7.ª edición. Ediciones CEF.-. Actualizado a 25 de marzo de 2017. P. 731.

En este sentido, resulta irrelevante la situación urbanística que hayan tenido los terrenos tanto en el momento en el que fueron adquiridos como durante todo el periodo de generación del incremento de valor.

De lo expuesto se desprende que el mero acto liquidatorio, de carácter especificativo no está sujeto al IIVTNU al no concurrir el elemento del negocio jurídico traslativo del dominio de los terrenos de naturaleza urbana.

## **4. TRIBUTACIÓN DE LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN QUE TRAEN CAUSA DE LA DISOLUCIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO-MATRIMONIAL DE GANANCIALES.**

### **4.1. CONSIDERACIONES GENERALES.**

En este tercer Capítulo vamos a analizar una institución jurídica que se caracteriza por su eventualidad en el momento de las adjudicaciones de bienes y derechos gananciales a cada cónyuge, es decir, por la posibilidad de su producción o no a la hora de asignar los bienes y derechos a cada consorte (cónyuge), y esta figura es la denominada "excesos de adjudicación".

Dado que en el presente trabajo pretendemos profundizar en materia de liquidación del régimen económico-matrimonial de gananciales, en este escenario concreto nos encontramos con un exceso de adjudicación cuando alguno de los cónyuges ha percibido bienes y/o derechos por mayor valor de su cuota de participación en la sociedad ganancial (siendo jurídicamente rigurosos, en la sociedad postganancial, dado que el carácter de la sociedad ganancial impide hablar de cuotas), esto es, cuando a cualquiera de ellos se le adjudican bienes o derechos por valor superior a la mitad del total del neto ganancial.

Estos excesos de adjudicación, en términos técnicos, nos llevan a diferenciar claramente dos partes: el cónyuge adjudicatario y el cónyuge no adjudicatario, que son a las que nos vamos a referir en este Capítulo.

Podemos definir los excesos de adjudicación como toda percepción desmesurada de valor por uno de los cónyuges, percepción en forma de bienes y derechos gananciales, conforme a lo que les corresponde según su cuota de participación o liquidación en la sociedad de gananciales; y ello con independencia de que el cónyuge adjudicatario del exceso compense al otro cónyuge por el mismo o no.

Por regla general, el exceso de adjudicación tiene naturaleza de transmisión patrimonial, en la medida en que el cónyuge adjudicatario del exceso está obteniendo bienes y derechos exorbitantes a los correspondientes a los de su cuota de liquidación, que no tenía con anterioridad. Para esta regla general se contempla una excepción instituida por el exceso de adjudicación inevitable compensado en metálico, cuya condición jurídica se considera que es la de una especificación o ajuste interno entre los cónyuges, entre los comuneros (STS, de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de fecha de 28 de junio de 1999).

Además, podemos diferenciar dos clasificaciones de los excesos de adjudicación en atención a dos criterios distintos. Estos criterios son, en primer lugar, el de la existencia o inexistencia de una compensación (sea de carácter económico o en especie) al cónyuge no adjudicatario y, en segundo lugar, el de la posibilidad de evitar o no dichos excesos.

En cuanto al primer criterio o clasificación, distinguimos entre excesos onerosos<sup>56</sup> y excesos gratuitos o lucrativos. Aquéllos (los onerosos) se singularizan por la percepción de una compensación, en metálico o en especie, para el cónyuge no adjudicatario o transmitente del total o parte de su cuota de liquidación; mientras que éstos (los gratuitos o lucrativos) se caracterizan por la ausencia de dicha compensación.

La índole económica o en especie de la compensación va a fijar, a su vez, la naturaleza jurídica del exceso de adjudicación; en términos generales, el exceso de adjudicación (entiéndase la clase evitable del exceso de adjudicación) se configura como una transmisión patrimonial, en la medida en que no cumple la condición del art. 1.062 del CC., en relación con el art. 7.2.B del TR LITPAJD<sup>57</sup>; y, en términos específicos, tiene naturaleza de

---

<sup>56</sup> Haciendo una breve matización en relación con los excesos de adjudicación onerosos, que no influye en absoluto en el tributo a satisfacer, es importante señalar la doctrina del TS en el objeto de la compensación por dicho exceso, diferenciando entre compensaciones en metálico y compensaciones en especie. El hecho de que se compense mediante una cantidad dineraria o mediante un bien diferente al dinero, la naturaleza jurídica de la transmisión va a cambiar, de manera que dicha transmisión va a ser considerada por el Alto Tribunal como una compraventa en el primer caso y como permuta en el segundo de ellos.

<sup>57</sup> Artículo 7, apartado 2º del TR LITPAJD: "Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".

compraventa<sup>58</sup> si el cónyuge adjudicatario del exceso compensa en metálico, o de una permuta si compensa a cambio de otros bienes o derechos (es decir, en especie)<sup>59</sup>.

La segunda circunstancia clasificatoria nos permite distinguir entre excesos de adjudicación evitables e inevitables. La evitabilidad o inevitabilidad del exceso se debe, primordialmente, al carácter indivisible de uno o varios bienes o derechos de la masa ganancial a liquidar; carácter que se extiende a la masa ganancial. Esta extensión de la indivisibilidad de uno de los bienes a la masa ganancial se traduce en que ésta (indivisibilidad) no se predica de cada uno de los bienes individualmente considerados, sino de ellos considerados de forma conjunta. Además, la inevitabilidad de estos excesos también puede venir dada por el diferente valor de los bienes, hecho que puede provocar que uno de los comuneros (cónyuges) obtenga en la adjudicación bienes o derechos por un valor superior al que, en principio, debería haber recibido.

En este momento, avanzamos que la primera clasificación va a determinar la tributación o falta de ella de la disolución de gananciales referida a un impuesto en concreto (el ITPO), mientras que la segunda clasificación repercute en el hecho de quedar sujeto o exento o no por las Leyes tributarias<sup>60</sup> el sometimiento a gravamen o falta de él, sino el sometimiento a distintos tributos.

Los excesos de adjudicación inevitables se producen cuando, por la composición del haber ganancial, no resulte posible un reparto equitativo (por las circunstancias anteriormente

---

**58** La compraventa es aquel contrato en virtud del cual uno de los contratantes (vendedor) se obliga a entregar una cosa determinada y el otro (comprador) a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente (art. 1445 del CC.). La permuta es aquel contrato por el que cada uno de los contratantes (permutantes) se obliga a dar una cosa para recibir otra, produciéndose una doble transmisión de bienes (art. 1538 y ss. del CC.).

**59** Esto lo establece la DGT en su Consulta vinculante V4678-16, de fecha de 4 de noviembre de 2016.

**60** La DGT cambia de criterio con relación a las disoluciones de comunidades de bienes en las que se produce un exceso de adjudicación inevitable al amparo de los dispuesto en el art. 1062 del CC., cambio recogido en la consulta vinculante dictada con fecha de 11 de abril de 2018 (V952-18). En la misma, la DGT sujeta a AJD los excesos de adjudicación inevitables del art. 1062 del CC. como hecho imponible adicional.

Como indicaremos más adelante, el supuesto descrito, hasta fecha recientes, tributaba únicamente por la modalidad de AJD, por el concepto de disolución de comunidad. En este sentido, se entendía que no existía exceso de adjudicación ya que dicha forma de salir de la indivisión era la única posible en los supuestos en que era imposible formar dos lotes equivalentes. Además, los excesos de adjudicación inevitables quedan no sujetos por el ITPO y, por efecto de rebote, sí por el IAJD, documentos notariales, cuota gradual (o variable). Fuente: J. M. VÁZQUEZ MORENO. Extracto del artículo doctrinal “La DGT sujeta a AJD los excesos de adjudicación inevitables del art. 1062 del CC. como hecho imponible adicional”. Publicado el 4 de junio de 2018.

mencionadas: carácter indivisible<sup>61</sup> de uno de los bienes determinante de la indivisibilidad de la masa ganancial y diferente valor de los bienes). Éstos serán objeto de gravamen dependiendo de una circunstancia concreta: la compensación al cónyuge que no alcanza a cubrir su cuota de participación en la sociedad.

Por su parte, un exceso de adjudicación se califica de "evitable" cuando existe la posibilidad para los cónyuges de evitar el mismo, cuando existe otra posibilidad de reparto diferente de la que han elegido los cónyuges, la cual signifique una menor desigualdad entre los lotes adjudicados.

Finalizando, ya en este momento, con la introducción a la tributación por los excesos de adjudicación producidos en la liquidación del régimen de gananciales, es esencial hacer una última precisión técnica. Ésta consiste en el hecho de que en la liquidación del régimen de gananciales, la comunidad de bienes que se está liquidando (que es objeto o elemento de liquidación) es la sociedad postganancial o postmatrimonial (la que nace una vez disuelta la sociedad de gananciales) y no estrictamente la sociedad ganancial (vigente el régimen económico-matrimonial); ello se debe al carácter romano de la sociedad postganancial, que supone una división de la masa patrimonial conjunta en cuotas (aunque de carácter abstracto), a diferencia de lo que ocurre en la sociedad ganancial, de índole germánica, singularizada por la inexistencia de tipo alguno de cuotas de participación.

Dicho de otro modo, en los términos que tratamos: los excesos de adjudicación sólo se explican en la medida en que la comunidad de bienes que se liquida tiene cuotas de participación (aunque sean abstractas, no concretas), tiene carácter romano, de lo que se desprende que la comunidad a la que se pone fin es la sociedad postganancial.

Vamos a analizar la repercusión de cada impuesto (ITPyAJD, IRPF, IIVTNU e ISD) que analizamos sobre los excesos de adjudicación en sentido contrato al expuesto para la liquidación del régimen ganancial como acto con un alcance meramente especificativo (en tanto que su antagonista), sin incurrir en repeticiones innecesarias puesto que ya la hemos estudiado. No obstante, creemos importante recordar la teoría especificativa del Tribunal Supremo apuntada anteriormente dado que constituye el fundamento principal de la sujeción de estos excesos a los que nos referimos.

Según dicha teoría, la mera disolución de la sociedad ganancial adopta un cariz especificativo.

---

<sup>61</sup> Como define el art. 7.2.B del TR LITPAJD, el exceso inevitable es aquél “que se produce como consecuencia de dar cumplimiento a determinados preceptos del Código Civil (pe., el art. 1.062 del CC.)”.

En consecuencia, como explicamos en el Capítulo segundo de este trabajo, todas aquellas operaciones que excedan del carácter meramente especificativo o de concreción, revestirán la forma de un acto puramente traslativo. Estas operaciones que exceden son los excesos de adjudicación, que consisten en la adjudicación de bienes y/o derechos gananciales por mayor valor que el correspondiente a su cuota de participación o titularidad.

Sin embargo, esta teoría especificativa tiene en cuenta los excesos producidos como consecuencia de la aplicación del art. 1062 del CC. Este artículo establece que “cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”; este tipo de excesos son designados por la doctrina como “excesos inevitables”, y la obligación de compensar en metálico al otro cónyuge comunero no es un exceso de adjudicación, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común para no perpetuar la situación de indivisión (Sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 28 de junio de 1999).

Creemos importante destacar que en aquellas sociedades de gananciales a liquidar en que el haber ganancial no esté formado por un único bien indivisible, sino cuando los bienes y/o derechos comunes (gananciales) sean varios, que la indivisibilidad, aunque concurra exclusivamente en uno, se predique de todos aquellos conjuntamente considerados<sup>62</sup>.

Pues bien, entiende el Alto Tribunal que en este caso de exceso de adjudicación (aunque propiamente no sea tal, pero la doctrina así lo denomina), tampoco existe transmisión de dominio y, por tanto, no se produce el hecho imponible del impuesto. Este entendimiento por parte del Supremo viene dado por el principio de proporcionalidad, es decir, que al exigir el art. 1062 del CC. la compensación en metálico para el cónyuge perceptor del defecto de adjudicación se está restableciendo el equilibrio en las adjudicaciones, quebrada en un primer momento por el exceso percibido como consecuencia de la indivisibilidad. Ahora bien, sin que sirva de impedimento a lo eminentemente indicado, de no compensarse económicamente, sino en especie, no se estaría dando cumplimiento o produciendo lo previsto por el precepto civil y nos encontraríamos ante un exceso de adjudicación original,

---

62 “En el supuesto de ser varios los bienes comunes, como en el supuesto planteado, habrá que atender al conjunto de todos los bienes para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos si puede ser susceptible de división”. Resolución vinculante de la DGT V0826-17, de 3 de abril de 2017.

## **4.2. IMPUESTOS CONCERNIENTES A ESTA OPERACIÓN.**

### **4.2.1. Repercusión del ITP y AJD sobre los excesos de adjudicación.**

De igual manera que en el Capítulo anterior, vamos a estructurar la tributación por el ITPyAJD desdoblándola en dos planos, cuales son la tributación global (en cuanto los tres "microimpuestos" que lo integran van a someterlo a un tratamiento fiscal idéntico) y la tributación individual o individualizada (en la medida en que, dejando a salvo la tributación global, también se prevén tratamientos fiscales distintos según el "microimpuesto" de que se trate).

En lo que se refiere al tratamiento fiscal global, a estos excesos de adjudicación, en principio, no les es aplicable la exención prevista por el art. 45.I.B.3 TR LITPAJD por la falta de respeto al principio de correspondencia; sin embargo, existe una excepción a esta regla general configurada por los excesos de adjudicación inevitables por el carácter indivisible y por el desmerecimiento importante en caso de división del bien común, del bien ganancial; y esta excepción se prevé únicamente respecto del ITPO.

Además, de este art. 7.2.B del TR LITPAJD se desprende que no quedarán sujetos a tributación los excesos que se pongan de manifiesto como consecuencia de la comprobación de valores llevada a cabo por la Administración; en otras palabras<sup>63</sup>; en otras palabras, para que el exceso no se encuentre exento, es necesario que surja como consecuencia de la propia valoración efectuada por las partes. Las recientes sentencias del TSJ de Madrid de 3 de febrero y 8 de junio de 2012 son muy claras respecto a los medios para combatir esta situación: si de la comprobación administrativa resultare un exceso de adjudicación muy elevado y la Administración entendiera que se ha producido un fraude u ocultación del valor real, la Administración tributaria tiene a su disposición diversos medios para atajarlo, desde el fraude de ley y la simulación (arts. 24 y 25 LGT de 1963, y arts. 15 y 16 de la vigente LGT) a las infracciones tributarias (arts. 77 y ss. LGT de 1963 y art. 183 y ss. de la vigente LGT).

Por tanto, en lo que se refiere a los excesos de adjudicación declarados, en relación con el ITPO, según el art. 7.2.B del TR LITPAJD, por regla general, éstos se encuentran sujetos al mismo, salvo cuando los mismos surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil, como es el art. 1062 del CC.

Es cuanto al tratamiento fiscal individualizado y en relación con estos excesos, a ellos se refiere el art. 7.2.B TR LITPAJD (situado en la parte dedicada al ITPO). Este precepto

---

<sup>63</sup> M. CAAMAÑO ANIDO. Artículo doctrinal titulado "Efectos sobre los distintos tributos de la revisión de los valores declarados". Blog de "CCS ABOGADOS". Publicado el 9 de diciembre de 2013.

dispone que "Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil". Y, al ponerlo en concordancia con el art. 1062, apartado 1º del CC. ("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") se colige la no sujeción de los excesos inevitables -por su indivisibilidad o desmerecimiento significativo- compensados en metálico a la modalidad ITPO<sup>64</sup>. En otras palabras, los excesos de adjudicación inevitables por ser los bienes o masa de bienes (en todo o en parte) objeto de adjudicación indivisibles no constituyen transmisiones patrimoniales onerosas<sup>65</sup>.

Este art. 1062.1 del CC. recoge un mecanismo liquidatorio<sup>66</sup>, un mecanismo de Derecho Civil prevista para la disolución y extinción de las comunidades de bienes<sup>67</sup> integradas en todo o en parte por bienes indivisibles a fin de evitar que la situación de indivisión (o "proindiviso") se perpetúe en el tiempo. Podríamos pensar que se trata de una venta de la cuota correspondiente a cambio de una cantidad de dinero, pero lo cierto es que, si no fuese por este mecanismo, por la compensación en metálico, la situación de comunidad no se extinguiría; para ello se ha dispuesto el instrumento, la vía de escape que tratamos. Y, como ya adelantamos en el Apartado de "conceptos básicos" la situación de comunidad, de indivisión, prevista por el CC. español no se configura como una situación deseable, ni permanente (recordemos que la comunidad de bienes germánica no se encuentra recogida por el CC., con la salvedad de que se permita su inclusión en nuestro ordenamiento jurídico civil).

---

64 Sentencias de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 28 de junio de 1999, de 23 de mayo de 1998 y de 3 de noviembre de 2010: "no se considera, a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como efectiva transmisión la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros con pago por éste a los otros en dinero de la cuota que le correspondiera en la cosa indivisible".

65 Con la siguiente matización, ya señalada anteriormente: que la indivisibilidad de uno o varios de los bienes y/o derechos gananciales se extienda a todo el conjunto del haber ganancial -remanente ganancial-, impidiendo esta circunstancia la formación de lotes cuantitativamente iguales; de forma que pueda predicarse ese carácter indivisible de éste y no de cada bien o derecho individualmente considerado.

66 Este mecanismo civil consiste en que una de las partes, uno de los copropietarios o condóminos perciba o se adjudique bienes en exceso en proporción a su cuota de participación que le corresponde (en términos propios de la liquidación del régimen de gananciales hablamos de "cuotas de liquidación"), compensando a la otra parte en metálico.

67 Resolución del TEAC para unificación de criterio de fecha de 7 de septiembre de 2015.

A modo de resumen acerca del ITPO, podemos afirmar que la aplicación de la excepción (a la tributación por los excesos de adjudicación en el ITPO) recién estudiada exige la concurrencia de tres requisitos: 1) una situación de comunidad que contenga, en todo o en parte, bienes indivisibles (sea legal, material o económica o funcional), 2) que el bien indivisible se adjudique a uno de los comuneros (en nuestro caso, a uno de los cónyuges o ex cónyuges, según se haya disuelto o no el vínculo matrimonial) y 3) la compensación en metálico por el receptor del exceso al que pierde la titularidad sobre el bien o conjunto de bienes indivisibles.

Especial mención hacemos a aquel supuesto especial en que el objeto de adjudicación es la vivienda habitual del matrimonio; no se caracteriza esta cuestión por su complejidad, ya que sencillamente hemos de atender a lo dispuesto por el art. 32, apartado 3º del Reglamento del ITPyAJD, que viene a establecer la no sujeción de la misma<sup>68</sup>.

A la tributación por las escrituras notariales que documenten adjudicaciones que no son conformes a las cuotas de titularidad o de participación (que excedan las mismas, percibiendo un cónyuge un exceso y el otro un defecto de adjudicación) nos referiremos en el siguiente Capítulo, relativo a los excesos de adjudicación.

En cuanto al IAJD<sup>69</sup>, en la cuota gradual en el concepto de documentos notariales, hemos de señalar que la formalización de las adjudicaciones de bienes o derechos gananciales es la misma, sean o no correspondientes a la cuota de participación correspondiente. Por tanto, nos remitimos al Apartado 2.2.

Se exige, no obstante, que las escrituras públicas cumplan los requisitos del art. 31, apartado 2º del TR LITPAJD, a saber: tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y no estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni al ITPO e IOS.

A modo de complemento, encontramos interesante el cambio de criterio en la DGT en torno a la sujeción a la cuota gradual del IAJD (documentos notariales) de los excesos inevitables del art. 1062.1 del CC.

---

<sup>68</sup> Y ello lo hace en los siguientes términos: "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 régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio".

<sup>69</sup> "Acto jurídico: todo acto humano provisto de relevancia social valorado por el Derecho". Fuente: J. M. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ. Diccionario jurídico, editorial "Aranzadi", 6ª edición.

Antes de 11 de abril de 2018<sup>70</sup>, la DGT entendía que estos excesos inevitables compensados en metálico (los del art. 1062.1 del CC.) “ya que dicha forma de salir de la indivisión era la única posible en los supuestos en que era imposible formar dos lotes equivalentes”. Sin embargo, con la CV con fecha 11 de abril de 2018 (V952-18) la DGT entiende que en las disoluciones de condominios cuya liquidación tiene excesos de adjudicación resultantes de aplicar el art. 1062.1 del CC. se darán dos hechos impositivos sujetos a AJD, a saber:

- a) Por un lado, disolución de comunidad de bienes sujeto a AJD, en el que la base imponible será el valor de los bienes adjudicados y sujeto pasivo cada uno de los comuneros por los bienes que cada uno se adjudique.
- b) Por otro, exceso de adjudicación inevitable, que al no poder quedar sujeto a TPO por ser una de las excepciones del art. 7.2B) del TR LITPAJD quedará sujeto a AJD, siendo la base imponible el valor del exceso y sujeto pasivo el comunero al que se le haya adjudicado”<sup>71</sup>.

A modo de conclusión, podemos sostener que el fundamento jurídico por el que los excesos de adjudicación compensados -salvo los inevitables- quedan sujetos al ITPyAJD, en las distintas modalidades en cada caso es doble: de un lado, la teoría especificativa del Tribunal Supremo entendida en sentido contrario al que la explica y, de otro lado, los arts. 7 del TR LITPAJ y 11 del RITPAJD, relativos estos últimos a los supuestos de no sujeción, de lo que se deduce que al quedar sujetos aquéllos (excesos onerosos) en virtud de éstos (preceptos de la legislación reguladora del ITPyAJD) se perciben como transmisiones patrimoniales onerosas, sujeto a los mismos.

#### **4.2.2. Repercusión del IRPF sobre los excesos de adjudicación.**

Como señalamos en el anterior Capítulo, las ganancias patrimoniales sujetas al IRPF están configuradas por dos elementos: 1) una variación positiva en el valor del patrimonio del contribuyente y 2) una alteración en la composición de aquél que ponga de manifiesto la variación patrimonial mencionada.

---

<sup>70</sup> La anterior interpretación de la DGT sostenía que "si la escritura pública en que se documente la disolución de la cosa común ya ha quedado sujeta a la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales, el exceso de adjudicación inevitable compensado en metálico, no sujeto a TPO, a través del cual se haya materializado la disolución, no puede volver a tributar por la modalidad AJD, pues en caso contrario se estaría incurriendo en un manifiesto caso de doble tributación". CV DGT de 21 de febrero de 2018 (V470-18).

<sup>71</sup> CV DGT con fecha 11 de abril de 2018 (V952-18).

Cuando se adjudica a uno de los comuneros cónyuges bienes y/o derechos en exceso, por mayor valor al correspondiente a su cuota de participación, nos encontramos ante un exceso de adjudicación; exceso cuya naturaleza jurídica es la de transmisión y, en términos propios del IRPF, de alteración en la composición del patrimonio<sup>72</sup>, concretamente del patrimonio del cónyuge que percibe bienes y/o derechos de menos.

Antes de continuar con esta tributación de los excesos de adjudicación producidos en la liquidación del régimen de gananciales, creemos convenientes referirnos a una posible coyuntura en la liquidación del régimen, que es la que describimos a continuación: cuando se produce una alteración en la composición del patrimonio, pero no una variación (positiva) en el valor del mismo. Esta situación da lugar a las denominadas “plusvalías latentes o no realizadas”.

Este tipo de incremento de valor no queda sujeto, en principio, al IRPF a la luz de la Ley reguladora del mismo. Y decimos “en principio” porque el legislador ha previsto el denominado “impuesto de salida”<sup>73</sup> (en términos internacionales “exit tax”), en virtud del cual estas plusvalías latentes quedan sujetas, aun no habiéndose puesto de manifiesto con ocasión de una alteración patrimonial (en la mayoría de las veces reflejada con transmisiones) como consecuencia de la pérdida de la condición de contribuyente con motivo de un cambio de residencia fiscal. No obstante, esta excepción a la no tributación se prevé para un supuesto muy específico, el cual es la titularidad de acciones o participaciones de cualquier tipo con una valor de mercado superior a 4 millones de euros (1 millón si posee más de una cuarta parte de la sociedad) por un contribuyente que traslade su residencia fiscal a otro país (sea o no de la Unión Europea), siempre que dichos contribuyentes hayan mantenido tal condición durante al menos 10 de los últimos 15 períodos impositivos (art. 95 *bis* de la LIRPF)<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> “Son alteraciones en la composición del patrimonio, entre otras: Las transmisiones”. Fuente: Guía fiscal telemática del CEF (Centro de Estudios Financieros) del 2019. “[Capítulo 3. El impuesto sobre la renta de las personas físicas](#). Apartado 6. Ganancias y pérdidas patrimoniales”.

<sup>73</sup> Introducido por la Ley 26//2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Capítulo correspondiente al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

<sup>74</sup> Con esta excepción Hacienda pretende evitar que dicho contribuyente titular de acciones o participaciones que, además, tenga intención de desprenderse de ellas, traslade su residencia fiscal a otro país, caracterizado por un tratamiento de las ganancias patrimoniales más ventajoso que el aplicado en España, con el ánimo de obtener un ahorro fiscal.

Resulta igualmente importante e interesante un alegato realizado por el recurrente en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 18 de julio de 2018, el cual sostenía que “pueden darse casos

Ahora, procediendo con la explicación del régimen tributario de los excesos de adjudicación, producidos en el seno de la liquidación del régimen económico-matrimonial de gananciales, cabe mencionar que, por regla general, los excesos en la adjudicación de bienes y derechos gananciales (los configuradores del “remanente ganancial”) están sujetos al IRPF, en tanto que alteración en la composición del patrimonio por su naturaleza traslativa, cuando produzcan un incremento de valor en el patrimonio que ha experimentado dicha alteración patrimonial.

Los bienes y derechos integrantes del exceso de adjudicación se entenderán transmitidos<sup>75</sup> en el momento de la liquidación del régimen ganancial.

Esta ganancia patrimonial se determina (por tanto, se determina la base imponible -cuantificación del hecho imponible-) por diferencia entre el valor de transmisión<sup>76</sup> y el valor de adjudicación del bien transmitido<sup>77</sup>, del bien que integra o conforme el exceso de adjudicación. En este momento conviene recordar lo indicado en relación con la prohibición de la actualización de valores y nuestra postura contraria a la del TEAC, así como la

---

en los que, aun no existiendo transmisión o alteración patrimonial, si puede realizarse el hecho imponible -la ganancia patrimonial-, lo que sucede cuando se produce una actualización real del valor de los bienes o derechos recibidos en la disolución del condominio”. Resulta curioso que, si bien no existe jurisprudencia al respecto, esta afirmación presentada por el recurrente no resulta confirmada, pero tampoco rechazada por el Tribunal que resuelve el recurso.

**75** Si bien cuando nos encontramos ante un exceso de adjudicación hablamos de un acto traslativo, de transmisión, resalta la doctrina notarial que “el hecho imponible no implica necesariamente que haya transmisión, sino que lo constituye, además de la variación del valor del bien, que haya alteración patrimonial”. Fuente: A. BOTÍA VALVERDE y A. V. BOTÍA GONZÁLEZ. Artículo doctrinal titulado “Disolución de condominio y Fiscalidad”.

**76** El valor de transmisión, al que se va a deducir los anteriores conceptos -integrantes del valor de adquisición-, está conformado un componente positivo, configurado por el importe real por el que la transmisión se hubiese efectuado, siendo éste el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al de mercado (prevaleciendo el valor de mercado cuando el satisfecho sea de menor cuantía); y un componente negativo (en tanto que se deduce del importe real de la enajenación) constituido por los gastos y tributos inherentes a la venta a cargo del vendedor (entre los que se encuentran el IIVTNU).

**77** El valor de adquisición está formado, en las adquisiciones que fueron de carácter oneroso, por el importe real de adquisición, y en las adquisiciones que lo fueron a título lucrativo, el valor a efectos del ISD (sin que pueda exceder del valor normal de mercado); los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente (con exclusión, en todo caso, de los intereses); el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin que computen a estos efectos los gastos de conservación y reparación; y las amortizaciones.

supresión de los denominados “coeficientes de corrección monetaria”<sup>78</sup>. La Ley del IRPF se refiere a estas normas de cuantificación de las ganancias (y pérdidas) patrimoniales en sus arts. 34 a 37, distinguiendo entre normas generales y normas especiales. Mientras que las normas generales de cálculo se prevén para las transmisiones onerosas, lucrativas e incorporación de bienes y derechos (ganancias patrimoniales que no derivan de transmisiones), las normas especiales se disponen dada la especificidad del objeto de la transmisión (pe., para las transmisiones onerosas de valores representativos de la participación en fondos propios negociados en un mercado secundario oficial de la Unión Europea). Con relación a las normas generales de valoración, los valores de adquisición y de transmisión se determinan de distinto modo según se trate de transmisiones onerosas o gratuitas.

En continuación con el hecho imponible, aunque es cierto que hemos establecido esta regla general de la sujeción de los excesos de adjudicación al IRPF en concepto de ganancias patrimoniales, nos encontramos o topamos con la excepción que confirma la regla anterior, y que viene constituida por los “excesos de adjudicación inevitables, que sean objeto de compensación en metálico”; es decir, con los excesos de adjudicación que resultan de la aplicación del art. 1062.1 del CC. Este es nuestro parecer en relación con este tipo de “excesos de adjudicación”<sup>79</sup>, dada la vocación de generalidad<sup>80</sup> de esta teoría especificativa del Tribunal Supremo<sup>81</sup> a la que nos referimos.

---

<sup>78</sup> Véanse las pp. 18 y 20 de este trabajo.

<sup>79</sup> Esta acentuación mediante las comillas se debe a que los excesos de adjudicación inevitables compensados en metálico no son verdaderos excesos de adjudicación en la medida en que respetan el principio de proporcionalidad por ser las adjudicaciones a cada cónyuge cuantitativamente equivalentes.

<sup>80</sup> Ha quedado dicha vocación de generalidad confirmada por la Dirección General de los Registros y del Notariado (“DGRN”, en adelante), en el Informe Fiscal de 2013. El mismo curso sigue la jurisprudencia menor; por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de abril de 2013, recurso núm. 86/2012. Igualmente, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 (Recurso de Casación en Interés de Ley núm., 8138/1998), según la cual “Esta Sala, [...], tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que “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 sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero. (...) “[...] en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, 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-”.

Además, nuestra postura queda ratificada por la doctrina notarial<sup>82</sup>, que rechaza<sup>83</sup> la postura del Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010<sup>84</sup> y del TEAC en su Resolución de 7 de junio de 2018”, consistente esta última en entender que, en dicho supuesto, “no se ha producido una especificación de la cuota del sujeto pasivo sobre la comunidad de bienes, sino una alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo como consecuencia de la entrada de dinero que supone el pago de la compensación”.

Por último, señalar que, “grosso modo”, el “contribuyente” en estos excesos en el momento de la adjudicación del resultante ganancial, el cónyuge que percibe el defecto de

---

**81** Esta teoría especificativa considera, además del fin propio de la disolución de las comunidades de bienes ya mencionado, que “en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, 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-” de julio de . Es decir, considera los excesos de adjudicación inevitables.

**82** La Resolución de la DGRN de 19 de julio de 2018 señala que “en nuestro Derecho la extinción del condominio -sociedad de gananciales- puede tener lugar [...] cuando se trate de bienes indivisibles, en virtud de la adjudicación a uno de los comuneros a cambio de abonar a los otros el exceso en metálico, sin que por ello pueda considerarse que se trata de un acto de enajenación, sino meramente de un negocio de naturaleza especificativa con todas las consecuencias que ello lleva implícito. Doctrina que recoge, de igual manera, las Resoluciones de 24 de febrero de 2012, de 29 de enero de 2013.

**83** “La Ley podría haber dicho que en los casos de compensación en metálico por indivisibilidad (art. 1062 CC. en relación con el art. 406 CC) sí había hecho imponible, pero no lo ha hecho”. Además, a este motivo para posicionarse en contra del TS y del TEAC alega la prohibición de analogía del art. 14 de la DGT cuando establece que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”, agregando que “los aplicadores del Derecho no están legitimados para extender el hecho imponible por prohibirlo de manera tajante el art. 14 de la DGT”, toda vez que “corresponde al legislador definir el hecho imponible de los diversos supuestos y no a la DGT ni al TEAC ni al TS, que son meros aplicadores de la Ley, siendo aquél libre de modificar el hecho imponible”. Fuente: A. BOTÍA VALVERDE y A. V. BOTÍA GONZÁLEZ.

**84** Con esta afirmación, el Tribunal Supremo está negando la aplicación de su propia doctrina sobre la ausencia de transmisión en materia de ITPO, que recoge en su Sentencia de 16 de mayo de 2001, y ello en base a que “versa sobre un impuesto distinto”. Fuente: A. BOTÍA VALVERDE y A. V. BOTÍA GONZÁLEZ.

Dicho de otro modo, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 parece contravenir abiertamente la declaración de la vocación de generalidad de la teoría especificativa, sentada en diversas de sus Sentencias, que considera a los excesos de adjudicación, que sean resultado de la indivisibilidad de un bien o de su desmerecimiento como consecuencia de su división, como actos especificativos (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo).

adjudicación, el que recibe bienes o derechos por un valor inferior al adecuado a su cuota de participación.

#### **4.2.3. Repercusión del IIVTNU sobre los excesos de adjudicación.**

En principio, los excesos de adjudicación quedan sujetos al IIVTNU cuando la transmisión en que consisten estuviere, valga la redundancia, transmitiendo un terreno de naturaleza urbana que haya experimentado un incremento de valor.

Y decimos en “principio” por los excesos producidos por el carácter indivisible o por el eventual desmerecimiento en caso de división de la cosa común (ganancial, en este caso que analizamos). Si bien es importante la excepción<sup>85</sup> que configuran éstos, nos vamos a centrar en los excesos de adjudicación propiamente dichos<sup>86</sup>, esto es, aquellos excesos que pueden evitarse por existir la posibilidad de formar lotes equivalentes por los cónyuges, pero que por voluntad de éstos no procede así la liquidación del régimen ganancial.

El IIVTNU somete a gravamen los incrementos de valor experimentados por los terrenos de naturaleza urbana, puestos de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos, o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos del dominio, sobre aquéllos (art. 104 de TR LHL).

Es la condición traslativa, transmisiva, del exceso de adjudicación la está poniendo de relieve la concurrencia del elemento del “negocio jurídico” exigido por el TR LHL.

Ahora bien, si bien es innegable la existencia de este componente del hecho imponible del IIVTNU, es necesario que concurra el elemento esencial<sup>87</sup> requerido por la Ley estatal: el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana.

---

<sup>85</sup> Recordemos que no quedan sujetos por el carácter general de la teoría especificativa del Tribunal Supremo, que los beneficia fiscalmente con la no sujeción general.

<sup>86</sup> Se consideran estos excesos como verdaderas transmisiones, actos traslativos, puesto que el comunero cónyuge que lo percibe está adquiriendo “ex novo”, es decir, algo que no tenía en su patrimonio con anterioridad. Una salvedad a ello la dispone, por ejemplo, la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Granada núm. 5, reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 2, letra “e”) en los siguientes términos: "cuando la cosa común sea indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división y por ello se adjudicará a uno sólo de los comuneros con la obligación de éste de compensar en metálico a los demás, este exceso de adjudicación no constituirá una transmisión a efectos de este impuesto".

<sup>87</sup> Este carácter esencial tiene como razón de ser el hecho de que el IIVTNU sea un impuesto directo.

Acerca de este segundo y fundamental componente del impuesto, son dos las apreciaciones principales que hay que tener en cuenta.

En **primer lugar**, la forma concreta de cálculo de la base imponible (esto es, la cuantificación del hecho imponible, la cuantificación del incremento de valor) por el TR LHL viene establecida en su art. 107, apartado 1º.

*Formalmente*, dicha Ley establece unas reglas de cálculo, que son concretadas en las Ordenanzas fiscales del impuesto, aprobadas por los Ayuntamientos, en las cuales se aprueban unos porcentajes a aplicar sobre el valor catastral<sup>88</sup> del bien inmueble, aunque siempre dentro de los límites que se establecen en el art. 107, apartado 4º del TR LHL. El incremento de valor, así mismo, depende del periodo impositivo, del período de tiempo que medie entre la adquisición y la transmisión del terreno, constitución o transmisión del derecho real, de modo y manera que el incremento de valor va a ser mayor conforme sea mayor el número de años en que se ha generado el mismo.

Ello determina el carácter objetivo en el sistema de cálculo del objeto imponible. Corolario de esta objetividad<sup>89</sup> es la circunstancia de que el incremento de valor que se somete a gravamen no es el incremento real<sup>90</sup>, sino el que resulta de aplicar unas reglas

---

88 El valor catastral no es susceptible de discusión en el momento del devengo. En los siguientes términos lo declara la Sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2016: “El momento de liquidación del IIVTNU no es el momento de discutir el valor catastral que tienen asignados los bienes inmuebles, pues deben ser impugnados en el momento en el que son notificados a los sujetos pasivos del IBI, con ocasión de la determinación de un nuevo valor catastral que sea consecuencia de la aprobación de una ponencia de valores”.

89 El sistema de gravamen objetivo que establece el TR LHL trae causa de la tradicional trayectoria del mercado inmobiliario en España que, en términos generales, nunca había bajado del precio nominal de la vivienda, y en la que lo más que había ocurrido era un estancamiento. Por tanto, “con dicho sistema el legislador está tratando de facilitar la gestión del impuesto y de eludir el frecuente abuso al no declararse siempre el valor de las ventas, evitando también las complicaciones de una excesiva fluctuación del mercado”. Fuente: N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. 7.ª edición. Ediciones CEF.-. Actualizado a 25 de marzo de 2017. P. 728.

90 La redacción original del art. 107, apartado 1º del TR LHL se indicaba que la base imponible del impuesto estaba constituida por el incremento real de valor de los terrenos, aunque en la reforma de dicho precepto legal efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, se suprimió el término de “valor real”, de manera que en la actual redacción del apartado se dispone que es meramente “el incremento de valor de los terrenos” la base imponible del IIVTNU.

específicas de cuantificación previstas en el TR LHL, concretadas en las Ordenanzas fiscales del impuesto<sup>91</sup>.

Además, en relación con el periodo de generación del incremento de valor de los terrenos urbanos, en el IIVTNU no se sujetan aquellos incrementos de valor en los que aquél (periodo de generación) sea inferior al año<sup>92</sup>. Pero también impone el apartado 1º del art. 107 del TR LHL que el mismo tenga un límite máximo de veinte años<sup>93</sup>.

Desde el punto de vista *material*, sin embargo, el incremento de valor se produce por imperativo legal, por el hecho de realizar el negocio jurídico de transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, y siempre en función del periodo impositivo.

Y, en **segundo lugar**, que la imposibilidad de determinar el incremento de valor objeto de gravamen no produce el hecho imponible con la consecuente imposibilidad de liquidar el IIVTNU en tales casos<sup>94</sup>.

Además, la onerosidad o falta de ella no determina la sujeción o ausencia de la misma al IIVTNU, en la medida en que el TR LHL dispone que el negocio que afecta a los bienes inmuebles puede producirse por cualquier título, de forma que puede ser oneroso o lucrativo (gratuito), entre vivos o por causa de muerte<sup>95</sup> con el siguiente inciso: “por cualquier título”.

Por todo lo demás, el devengo del IIVTNU en los casos de transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana (de excesos de adjudicación en la liquidación

---

91 N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. 7.ª edición. P. 777.

92 “Esta circunstancia no se dispone expresamente en el TR LHL, sino que se desprende del art. 107, apartado 4º de aquél en la referencia a los límites de los porcentajes anuales que han de determinar los Ayuntamientos, para el cálculo de la plusvalía, en cuyo primer tramo se habla de periodos de generación de uno a cinco años, sin contemplar la posibilidad de periodos inferiores al año”. Fuente: N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. P. 798.

93 De tal manera que, si el periodo de generación del incremento de valor es superior a veinte años, se reduce, en todos los supuestos, al límite establecido de veinte años.

94 Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de las Palmas, de 29 de enero de 2018 que, además, plantea la necesidad de reformular el impuesto: : “[...] la expresión de la Sentencia del Tribunal Constitucional “son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” no está dirigida a los órganos judiciales, sino al legislador, quien, habiendo sido declarado constitucional el tributo de la plusvalía en sí, debe proceder a su regulación de tal manera que se ajuste a la constitucionalidad y únicamente someta a tributación supuestos de incremento de valor”. Recordemos, también, que “el principio de transparencia exige que las normas tributarias sean inteligibles -comprensibles a pesar de los tecnicismos- y precisas y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta”. Fuente: Exposición de Motivos de la Ley del IRPF.

95 N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. P. 727.

del régimen de gananciales) es la fecha de transmisión, de dicho terreno, es decir, la de la adjudicación del exceso<sup>96</sup>.

Cuestión fundamental es la concerniente al sujeto pasivo. El art. 106, en su apartado 1º del TR LHL señala que será distinta la persona<sup>97</sup> en quien concurra esa condición distinguiendo dos tipos de supuestos, a saber:

- 1) Aquellos supuestos en los que se realiza un acto o negocio jurídico oneroso (aquellos en los que se percibe una contraprestación<sup>98</sup>) el sujeto pasivo contribuyente lo será el transmitente o la persona que constituya el derecho real sobre cosa ajena, para los casos de transmisión de la propiedad o del derecho real de goce limitativo del dominio y de constitución de estos últimos derechos respectivamente<sup>99</sup>.
- 2) Aquellos en que se realizan negocios jurídicos a título lucrativo o gratuito (en los que no se percibe tal contraprestación). En este tipo de actos jurídicos, el art. 106, apartado 1º, letra a) del TR LHL establece que es la otra parte de la transmisión, es decir, el adquirente de la propiedad o derecho real sobre cosa ajena (en términos civilistas) sobre los inmuebles, o persona a cuyo favor se constituye el derecho real<sup>100</sup>.

Es destacable señalar el análisis<sup>101</sup> que tiene pendiente el Tribunal Constitucional de la posible inconstitucionalidad de la LHL para casos en que haya un incremento de valor de los

---

96 “Es decir, que el devengo del IIVTNU (de devengo instantáneo) coincide con la realización del hecho imponible, que hemos indicado inmediatamente”. Además, “el hecho de que el incremento de valor que se grava se haya generado a lo largo de un periodo de tiempo no desvirtúa la instantaneidad de su devengo, sin que ello suponga, por otra parte, que se trate de un gravamen con efectos retroactivos” (Sentencias del Tribunal Supremo, de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 23 de junio de 1986 y de 29 de noviembre de 1997).

97 Este artículo dispone que pueden ser sujetos pasivos contribuyentes del IIVTNU las personas físicas, jurídicas y las entidades a las que se refiere en art. 35, apartado 4º de la LGT.

98 Por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana o por la constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos del dominio, sobre los referidos inmuebles.

99 “Los adquirentes del bien inmueble no pueden ser sujetos pasivos contribuyentes del IIVTNU porque se trata de un negocio jurídico oneroso, es decir, que han satisfecho una contraprestación, por lo que no se les ha producido ningún incremento de valor o ganancia patrimonial”. Fuente: N. SÁNCHEZ GARCÍA. “Tributos locales. Comentarios y casos prácticos”. P. 772.

100 En estos casos, en tanto el transmitente de los inmuebles o persona que constituye o transmite los derechos reales no recibe contraprestación alguna, son sujetos pasivos de la “plusvalía municipal” los mencionados, que son las personas que están experimentando un incremento de valor o ganancia patrimonial.

101 Este análisis ha sido acordado por Providencia emitida por el Pleno de dicho Tribunal en fecha de 26 de marzo de 2019.

terrenos de naturaleza urbana, pero la cuota del impuesto es confiscatoria o desproporcionada respecto del beneficio obtenido en la operación (es decir, cuando la cuota tributaria a pagar es superior al incremento de valor experimentado por el terreno de naturaleza urbana). Dicho de otro modo, que, teniendo demostrada la existencia o producción de aquél, el Tribunal Constitucional examina si la aplicación de los arts. 107 y 108 del TR LHL adolecen de inconstitucionalidad al resultar de su aplicación una cuota tributaria superior al importe real del incremento de valor de los terrenos urbanos, vulnerando los principios constitucionalmente protegidos de capacidad económica, progresividad del sistema tributario e interdicción de la confiscatoriedad (art. 31 de la CE)<sup>102</sup>.

Es insoslayable recordar, finalmente, que, a efectos de tributar por el IIVTNU, el negocio jurídico configurador del hecho imponible que se va a tener en cuenta es exclusivamente la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, no la constitución o transmisión de un derecho real de goce sobre el mismo.

En definitiva, podemos concluir de todo lo anteriormente expuesto que los excesos de adjudicación producidos en la liquidación del régimen de sociedad de gananciales tributan por el IIVTNU, con la excepción de los “excesos de adjudicación inevitables” que sean compensados en metálico.

#### **4.2.4. Repercusión del ISD sobre los excesos de adjudicación.**

Antes de comenzar con el análisis del ISD, queremos señalar que la razón por la que no hemos procedido al mismo en el Capítulo segundo, relativo a la mera liquidación de gananciales –esto es, sin excesos de adjudicación-, es la circunstancia de que en ella no se produce ningún tipo de transmisión, ni por consiguiente adquisición; y ello de la mano de la naturaleza jurídica de concreción de cuotas en torno a las de disoluciones de comunidades de bienes que sostiene el Tribunal Supremo.

Pues bien, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se incluye, junto con el IRPF y el IIVTNU, en el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del

---

<sup>102</sup> Esta cuestión resulta de aplicación al tema que estudiamos (la tributación de la liquidación de la sociedad de gananciales) en la medida en que, de producirse un incremento de valor en los terrenos de naturaleza urbana (que tienen que existir, lógicamente, en el haber ganancial) es importante traer a colación, a efectos de proteger de los posibles perjuicios derivados de la Ley, la doctrina ya sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo (véase nota al pie de página núm. 47).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aparece regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la cual está desarrollada por el Real Decreto núm. 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento. Se trata de un tributo estatal, de titularidad del Estado, pero cedido a las Comunidades autónomas, que cuenta con cierta potestad normativa sobre él en determinados aspectos del mismo.

La Ley del ISD regula la tributación sobre dos clases de adquisiciones a título gratuito: las que traen causa del fallecimiento de una persona física (*mortis causa*) y aquellas otras que se producen por la voluntad, en vida, de una persona de las mismas características, persona física (*inter vivos*).

El ISD grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas; pero el IRPF también grava las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con una transmisión, que puede ser onerosa o lucrativa (gratuita).

En definitiva, este tributo está sometiendo a gravamen los incrementos patrimoniales obtenidos<sup>103</sup>, por personas físicas, a título lucrativo o gratuito puestos de manifiesto en las transmisiones realizadas. Por tanto, se configura como cara opuesta o reverso de la modalidad ITPO del ITPyAJD, al gravar éste las transmisiones patrimoniales onerosas.

Con la teoría especificativa del Tribunal Supremo en la mano se entiende que se producen transmisiones cuando tienen lugar los excesos de adjudicación (tampoco diferencia entre evitables e inevitables) y teniendo en cuenta que es hecho imponible del Impuesto sobre Donaciones “la adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos”, van a quedar sujetos aquellos excesos de adjudicación, con carácter inevitable o no, los que no sean compensados, ni en metálico ni en especie (cuya naturaleza jurídica venimos entendiendo que coincide con la de las donaciones).

En cuanto al elemento personal del impuesto, es decir, el sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, lo será el donatario (arts. 5 de la LISD y 6 del RISD). En términos generales, son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas que obtienen en su patrimonio particular un incremento patrimonial lucrativo, según el art. 1 de la LISD. Este precepto queda

---

<sup>103</sup> “Este impuesto grava los incrementos que se producen en su patrimonio, incrementando, por consiguiente, su riqueza, sin un esfuerzo personal o de inversión directa, por lo cual no tan antipático resulta el gravamen sobre las donaciones en tanto que es un acuerdo o regalo entre personas vivas y predomina la concepción de acto jurídico voluntario, frente a la idea de ser un hecho sobrevenido e involuntario como es el caso de la sucesión por fallecimiento del causante”. Fuente: M.<sup>a</sup> C. ARESES TRONCOSO, J. M.<sup>a</sup> GOROSABEL REBOLLEDA y J. PÉREZ HUETE. “FISCALIDAD PRÁCTICA 2016. IRPF, PATRIMONIO Y SUCESIONES Y DONACIONES”. Aranzadi. P. 556.

completado por el art. 3 de la misma Ley, el cual establece la exclusión en esta situación tributaria (la de sujeto pasivo contribuyente) “todos aquellos entes jurídicos que deban tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Esta teoría, aplicada al caso concreto que estudiamos, nos conduce al resultado de que es sujeto pasivo contribuyente la persona física que ha percibido la cuota o parte de la cuota de titularidad del otro cónyuge sobre la masa ganancial y sin entregar contraprestación; y ello con la correlativa tributación para el comunero que recibe bienes en proporción inferior a su participación en el IRPF por la ganancia patrimonial<sup>104</sup> que, en su caso, se derive de la transmisión lucrativa de dichos bienes al otro comunero, al cederle bienes que son de su propiedad<sup>105</sup>.

Este sujeto pasivo contribuyente, en tanto que persona que ha realizado el hecho imponible (art. 36 de la LGT), es el que habrá de satisfacer la cuota tributaria, la cual comienza a calcularse a partir de la base imponible. A esta base imponible se refieren los arts. 9 a 19 de la LISD y los arts. 21 a 24 del RISD).

Concretamente, el art. 9 de la LISD establece que constituye la base imponible del impuesto, en las donaciones, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real<sup>106</sup> de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

---

<sup>104</sup> Ello evidencia, además, la incompatibilidad entre el IRPF y el ISD, dispuesta por el art. 6, apartado 4º de la LIRPF, a cuyo tenor "No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

<sup>105</sup> F. LEFEBVRE. Manual "MEMENTO PRÁCTICO FISCAL. Materia: Fiscal. IRPF: Ganancias y pérdidas patrimoniales". 2018. P. 273.

<sup>106</sup> Este valor real que hemos de considerar es un concepto indeterminado que, en un principio, debe consignar el contribuyente en la presentación de la declaración o la autoliquidación correspondiente, pero la Administración tributaria podrá revisarlo y determinar la base imponible. En todo caso, el valor declarado por las partes prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Existe, no obstante, en nuestro ordenamiento jurídico dos excepciones a lo señalado, concretamente en las normas forales que contienen la regulación propia del ISD de Vizcaya y de Guipúzcoa. Así, la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, art. 37-, así como en la Norma Foral de Guipúzcoa 3/1990, art. 17, en las cuales se establece la preeminencia del valor comprobado sobre el declarado.

## 5. CONCLUSIONES.

En relación con la parte teórico-civil del trabajo, podemos colegir que la disolución de la comunidad de gananciales como la extinción del régimen jurídico que se va a aplicar a los bienes y derechos que adquieran los cónyuges, o la cesación en la atribución del carácter ganancial o privativo a los bienes y derechos que adquieran los cónyuges, en los casos en que permanezca constante el matrimonio; mientras que la liquidación de la comunidad de gananciales es, en términos básicos, la distribución de acuerdo a su participación en ella entre los cónyuges de la masa patrimonial constituida por los bienes y derechos<sup>107</sup>, a los que han venido atribuyéndose el carácter de ganancial hasta el momento de disolución de la misma. Y, la liquidación del régimen económico matrimonial tiene lugar, definitivamente, una vez se disuelve la comunidad de gananciales y se ha procedido a la realización total de las operaciones de reparto.

Además, la liquidación del régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales tiene una doble eficacia, pudiendo constituirse la misma como un acto especificativo del dominio (con efectos meramente particionales) o como un acto traslativo dominical, trascendiendo dichos efectos particionales para erigirse como una auténtica transmisión patrimonial. La eficacia traslativa o especificativa de la liquidación del régimen de gananciales queda determinada por la existencia o no de excesos de adjudicación en la misma. Es esta transmisión la que va a configurar el objeto imponible de las distintas modalidades del ITPyAJD, del IRPF, del IIVTNU y del ISD.

La sujeción a gravamen en los impuestos que analizamos de las operaciones correspondientes gira en torno (o "pivota" o "adopta como base") a la teoría especificativa del Tribunal Supremo recogida en la Sentencia de su Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 28 de junio de 1999, entre otras, que se presenta como telón de fondo del régimen jurídico.

Y, por su parte, en relación con los excesos de adjudicación, éstos traen causa de la falta de respeto hacia las correspondientes cuotas de participación de los comuneros cónyuges (o excónyuges, en su caso). Por tanto, toda ausencia de respeto por las mismas determina la producción de un exceso de adjudicación, con la salvedad de aquellos excesos que sean consecuencia del carácter evitable de un bien ganancial o de un desmerecimiento importante

---

<sup>107</sup> Previas deducciones y reintegros de los bienes privativos a cada uno de los cónyuges.

para éste (bien) en el caso de que se procediese a su división, con la condición de que dicho exceso o entrega excesiva sea compensada en metálico, económicamente<sup>108</sup>.

Estos excesos de adjudicación en la liquidación del régimen de gananciales se erigen como hecho imponible o parte del mismo del ITPO, del IAJD, del IIVTNU y del ISD.

A modo de síntesis, podemos afirmar que los excesos de adjudicación o la falta de conformidad con las cuotas de titularidad de los cónyuges tienen la siguiente naturaleza jurídica:

- en el ITPAJD, una transmisión patrimonial onerosa cuando sean compensado en especie o en metálico (modalidad ITPO) y su formalización (IAJD, documentos notariales),
- en el IRPF, una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en la composición del mismo,
- en el IIVTNU, un incremento de valor en los terrenos urbanos, realizado mediante una transmisión de la propiedad de éstos<sup>109</sup>, o mediante la constitución o transmisión de derechos reales sobre cosa ajena que recaigan, igualmente, sobre terrenos de la misma naturaleza,
- y, en el ISD, una transmisión “inter vivos” lucrativa o gratuita que ponga de relieve un incremento patrimonial para el donatario.

Y, para dar por terminadas este Apartado relativo a las conclusiones, vamos a reseñar algunas diferencias y similitudes existentes entre los tratamientos fiscales aplicados por cada tributo para cada una de las dos operaciones estudiadas en este trabajo (una, la liquidación del régimen ganancial y, otra, excesos de adjudicación); y ello en tanto la labor de profundización que implica el Trabajo de Fin de Grado.

El IRPF, el IIVTNU y el ISD gravan los incrementos de valor (como consecuencia de su carácter directo) como consecuencia de la realización o puesta de manifiesto de los mismos, mientras que el ITPAJD grava la transmisión que los pone de manifiesto (en tanto que impuesto indirecto). No obstante, esto es susceptible de matización en la medida en que el IRPF no exige específicamente que la puesta de manifiesto se haga mediante una transmisión, sino mediante “una alteración en la composición del patrimonio del

---

<sup>108</sup> Según la Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 no existe una transmisión patrimonial (ni onerosa ni gratuita) en la disolución de la sociedad de gananciales ni en los supuestos de adjudicación que sean inevitables (por adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges o por el carácter indivisible de todos o parte de los bienes integrantes de la masa ganancial) cuando sean compensados económicamente.

<sup>109</sup> Sólo nos resultan de interés las transmisiones de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana en tanto que aluden a la transmisión requerida para que se produzca el exceso de adjudicación, objeto de nuestro estudio.

contribuyente”. Es decir, que, a pesar de que la operación que ponga de manifiesto el incremento de valor o ganancia patrimonial, sea formalmente distinta (siendo para el IRPF una “alteración en la composición del patrimonio”, para el IIVTNU “la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, o la transmisión o constitución de derechos reales de goce, limitativos del dominio, sobre dichos terrenos” y, para el ISD, “transmisiones, de cualquier título”), sustancialmente es equiparable al tratarse de un acto traslativo (con la matización hecha al IRPF).

También, aquellos tres tributos (IRPF, IIVTNU e ISD) se asemejan en el hecho de tener por objeto los incrementos de valor patrimoniales (en el patrimonio en general en el IRPF y en los terrenos de naturaleza urbana en el IIVTNU) no latentes o realizados. Son supuestos de postergación de la tributación al momento en que dichos incrementos de valor latentes se realizan (lo que ocurre cuando se transmiten los bienes que los experimentan).

En cuanto a los denominados “excesos inevitables de adjudicación compensados en metálico, hay que señalar que los cuatro impuestos que analizamos no coinciden en no establecerlos como hecho imponible de los mismos. El ITPAJD es el único que expresamente lo deja sin sujeción (en virtud del art. 7.2.B de la ITPAJD “a sensu contrario”). Respecto del IIVTNU, por su parte, lo declara la Consulta vinculante de la DGT núm. 29/2017, de 19 de septiembre, entre otras. Es la doctrina notarial<sup>110</sup> y la vocación de generalidad de la teoría reiteradamente expuesta del Tribunal Supremo<sup>111</sup>. Las que justifican su no sujeción al IRPF e ISD.

Estrechamente unido a estas diferencias y similitudes entre los impuestos, cabe destacar el fenómeno de la doble imposición entre el IIVTNU<sup>112</sup> y el IRPF e ISD. Estos tres tributos de carácter directo someten a tributación una determinada manifestación de capacidad económica que está sometida al gravamen de otros impuestos de nuestro sistema tributario; esta realidad por la cual hay que tributar son los incrementos de valor correspondientes a los terrenos de naturaleza urbana. Además, de los tributos que estudiamos, podemos mencionar también el IRNR.

---

<sup>110</sup> Remisión al epígrafe “Repercusión del IRPF sobre los excesos de adjudicación”. Y ello, con independencia de que el Tribunal Supremo (sentencia de 3 de noviembre de 2010) y el TEAC (Resolución de 7 de junio de 2018) consideren que sí quedan sujetos en sus respectivas resoluciones, judicial y administrativa, ya mentadas.

<sup>111</sup> Realmente, la vocación de generalidad como fundamento de sujeción de los excesos inevitables compensados económicamente es aplicable a cualquiera de los impuestos, precisamente por su generalidad.

<sup>112</sup> Si bien es evidente que el IIVTNU es un impuesto tradicional de las Administraciones locales, de las haciendas locales.

Sin embargo, el cálculo de este incremento de valor es distinto en cada impuesto, de tal manera que:

- en el IIVTNU los incrementos de valor se calculan en función de unos criterios objetivos que se establecen en las Ordenanzas fiscales, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 107 LRHL;
- en el IRPF, las ganancias patrimoniales o incrementos de valor se determinan por comparación entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de los bienes inmuebles;
- y, en el ISD, las ganancias patrimoniales o incrementos de valor gravados se calculan en función del valor real de los bienes inmuebles recibidos.

En esta cuantificación de los hechos imposables, queremos destacar una diferencia entre el IRPF y el IIVTNU, la cual se resume en los siguientes puntos: 1) en el IRPF, si en el elemento patrimonial transmitido se han realizado inversiones y mejoras, su coste se añadirá al valor de adquisición (a efectos de calcular la ganancia o pérdida patrimonial) 2) en el IIVTNU, en que las inversiones y mejoras (como los gastos de urbanización, derivados del planeamiento urbanístico y que no son obligatorios para el ciudadano cuyo terreno ha sido calificado como de urbano) no se añaden al valor de adquisición para calcular la plusvalía.

Este fenómeno de la doble imposición que se produce es especialmente significativo si se tiene en cuenta que mientras que en el IIVTNU los incrementos patrimoniales producen de forma automática en todos los supuestos<sup>113</sup>, el IRPF y el ISD gravan esta manifestación de la capacidad económica de acuerdo con los valores reales (esto es dudoso en el IRPF) de adquisición y transmisión de los bienes inmuebles.

A estas ideas que compendian el presente Trabajo de Fin de Grado nos gustaría añadir nuestra opinión personal sobre determinados aspectos. Así, en primer lugar, consideramos nuestra opinión conforme a la del legislador tributario en cuanto a la exención de la mera liquidación del régimen ganancial (esto es, sin que se produzcan excesos de adjudicación). Esta estimación la realizamos en base a la especial relación de los miembros de la comunidad (los cónyuges, vinculados por una relación afectiva), que supone esta sociedad de gananciales; y ello porque entendemos que esta relación no puede quedar circunscrita a la esfera afectiva o moral, sino que debe tener su reflejo también en la esfera patrimonial, materializada en el pago de impuestos. Esta relación entendemos que no tiene el mismo cariz

---

<sup>113</sup> Ello trae causa de la tradicional trayectoria que ha experimentado el mercado inmobiliario en España y que hemos explicado en el Capítulo tercero, en el Apartado relativo al IIVTNU.

que una comunidad de bienes entre personas entre las que no existe una especial relación como la familiar. Por tanto, entendemos acertado este beneficio fiscal de la exención dada la protección que se ofrece a uno de los pilares fundamentales de la sociedad, que es la familia. Esta protección es corroborada, también, por el Tribunal Supremo, que considera como fundamento de dicha exención la protección a la familia (Sentencia de 30 de abril de 2010, de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo).

Sin embargo, no mostramos nuestra conformidad con la sujeción a la modalidad ITPO de los excesos de adjudicación que traigan causa de la voluntad de los cónyuges que sean compensados (en metálico o en especie), en la medida en que con esta transmisión no se está produciendo ningún incremento en el patrimonio, sino una mera modificación en el aparencia o aspecto externo del valor patrimonio de los cónyuges (o ex cónyuges), pasando de tener un valor determinado en forma de bien o derecho a revestir la forma de una cuantía dineraria (por ejemplo, suma de dinero en una cuenta corriente).

Y, en tercer lugar, en relación con los excesos en las adjudicaciones compensados en especie, creemos que debieran quedar exentos o no sujetos a la modalidad ITPO, dada la interpretación que proponemos del art. 45.I.B.3, inciso tercero del TR LITPAJD, a saber: puesto que este precepto no está especificando si el pago del haber de gananciales debe efectuarse económicamente o en especie, entonces está dejando margen para incluir las compensaciones en especie. Además, entendemos que ello no entraría en conflicto con el art. 14 de la LGT). Así lo mantiene también la DGRN en su Resolución de 19 de julio de 2018, en la que entiende que esta compensación en especie (en forma de bienes o servicios) no supone una transmisión y que no queda sujeta, por tanto, al ITPO.

## **6. BIBLIOGRAFÍA.**

### **LEGISLACIÓN.**

Constitución Española de 1978.

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

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

## **BIBLIOGRAFÍA.**

ACEDO PENCO, A. “Libros y Revistas VLEX. Derecho de Familia”.

- “La economía matrimonial”. Pp. 125-141.
- “La sociedad de gananciales”. Pp. 143-179.

ÁLVAREZ-ROYO VILLANOVA, S. Artículo periodístico con el título “¿La tributación de las ganancias patrimoniales en el IRPF es inconstitucional?”. Publicado en “Expansión” el 24 de abril de 2017.

ARESES TRONCOSO, M.A., GOROSABEL REBOLLEDA, J. M. y PÉREZ HUETE, J. Volumen “FISCALIDAD PRÁCTICA 2016. IRPF, PATRIMONIO Y SUCESIONES Y DONACIONES”. Editorial: Aranzadi. Autores: P. 556.

BOTÍA VALVERDE, A. y BOTÍA GONZÁLEZ, Ana V. Extracto del artículo fiscal “Disolución de condominio y Fiscalidad”. Apartado “HECHOS IMPONIBLES”. Publicado en el blog “Notarios y Registradores” a fecha de 20 de febrero de 2019.

CAAMAÑO ANIDO, M. Artículo doctrinal titulado "Efectos sobre los distintos tributos de la revisión de los valores declarados". Publicado por el blog de "CCS ABOGADOS" a fecha de 9 de diciembre de 2013.

CANO, O. Artículo doctrinal titulado "Extinción Del Condominio Sin Excesos De Adjudicación En Separación De Bienes. Tributación". Fecha de publicación: 7 de enero de 2018.

DESVIAT, I. Artículo doctrinal titulado "El acuerdo homologado de liquidación de gananciales requiere protocolización notarial para inscribirlo en el Registro de la Propiedad". Publicado en "Noticias jurídicas" el 12 de junio de 2017.

ESPINOSA INFANTE, J. M. "Libros y Revistas VLEX. Derecho de Familia. Contestaciones al Programa de Oposiciones a Notarias.

- Tema 93: El régimen de comunidad de gananciales". Pp. 195-244.
- Tema 41. La comunidad de bienes". Pp. 309-333.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. Diccionario jurídico, editorial "Aranzadi", 6ª edición.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "La significación de las competencias exclusivas del estado en el sistema autonómico". Publicación en la "Revista Española de Derecho Constitucional". Mayo-agosto 1982. núm. 5. Vid. p. 89.

GONZÁLEZ ACEBES, B. "El régimen jurídico de la comunidad postganancial". Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Núm. 610, mayo - junio 1992. Pp. 1181-1200.

LEFEBVRE, F. Manual "MEMENTO PRÁCTICO FISCAL. Materia: Fiscal. IRPF: Ganancias y pérdidas patrimoniales". 2018. P. 273.

MEORO, M. E. C. "[Libros y Revistas. Cuadernos Prácticos Bolonia. Derechos Reales. Cuaderno V. Derechos reales limitados de goce](#). Conceptos jurídicos". Valencia. Pp. 151-162.

SÁNCHEZ GARCÍA, N. "Tributos locales. Comentarios y casos prácticos". 7.ª edición. Ediciones CEF.-. Actualizado a 25 de marzo de 2017. Pp. 727, 728, 731, 772, 777 y 798.

VARONA ALABERN, J. V. Datos extraídos de la docencia impartida durante los meses de febrero a mayo de 2017. Facultad de Derecho de la Universidad de Cantabria.

VÁZQUEZ MORENO, J. M. Extracto del artículo doctrinal "La DGT sujeta a AJD los excesos de adjudicación inevitables del art. 1062 del CC. como hecho imponible adicional". Publicado el 4 de junio de 2018.

## **FUENTES ELECTRÓNICAS.**

AEAF (Asociación Europea de Abogados de Familia), Boletín digital. "Consultorio legal. 15-¿Qué pasa entre el divorcio y la liquidación de gananciales?".

AEAT (Agencia Tributaria), con la colaboración de "Instituto de Estudios Fiscales". Página web oficial: apartado "Educación". "¿Qué impuestos hay?". Enlace electrónico: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores\\_VT3\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html).

CEF (Centro de Estudios Financieros) del 2019; guía telemática. "[Capítulo 3. El impuesto sobre la renta de las personas físicas](#)". Apartado 6. Ganancias y pérdidas patrimoniales". IBERLEY. Artículo denominado "Principios generales del ordenamiento tributario". Fecha última revisión: 28/09/2015.

LEAN ABOGADOS". Sección relativa a reclamaciones sobre "Divorcio" en "Derecho familia". Liquidación de una sociedad de gananciales". Enlace electrónico: <https://www.leanabogados.com/reclamar/derecho-familia/divorcio/liquidacion-de-una-sociedad-de-gananciales/>

LEX VERITAS ABOGADOS. Comentario doctrinal titulado "Aspectos fiscales de la disolución del régimen económico matrimonial de gananciales". 2017.

WOLTERS KLUWER (guía jurídica). Artículo doctrinal titulado "Procedimiento para la liquidación del régimen económico matrimonial". Apartado II. PRESUPUESTOS MATERIALES. Sección 2. Existencia de un régimen económico matrimonial.

## **JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL.**

Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de diciembre de 1992, núm. 221/1992. Referencia. BOE-T-1993-1242. Cuestiones de inconstitucionalidad (acumuladas) 1062-1988 y 2191-1990.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000, núm. 194/2000. Referencia: BOE BOE-T-2000-15261. Recurso de inconstitucionalidad 1404-1989.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, núm. 59/2017. Referencia: BOE-A-2017-6855. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016.

Auto del Tribunal Constitucional de 26 de febrero de 2008 (núm. 71/2008). Referencia: BOE-T-2008-5719. Cuestión de inconstitucionalidad 8638-2006.

### **JURISPRUDENCIA ORDINARIA.**

Sentencia de la Sala 1ª, de lo Civil, del Tribunal Supremo 17 de enero de 2018 (Sentencia núm. 21/2018 y recurso núm. 934/2015; MP: María de los Ángeles Parra Lucán).

Sentencia de la Sala 1ª, de lo Civil, del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2004 (Sentencia núm. 523/2004 y recurso núm. 2315/1998; MP: José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1998 (recurso núm. 2327/1997; MP: José Mateo Díaz).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 (recurso núm. 8138/1998; MP: Pascual Sala Sánchez).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2001 (recurso núm. 1467/1996; MP: Jaime Rouanet Moscardo).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2010 (recurso núm. 21/2008; MP: Emilio Frías Ponce).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2010 (recurso núm. 2040/2005; MP: Óscar González González).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2018 (Sentencia núm. 1.484/2018 y recurso núm. 4625/2017; MP: Rafael Toledano Cantero).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2019 (Sentencia núm. 313/2019 y recurso núm. 3107/2017; MP: Rafael Toledano Cantero).

Sentencia de la Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2019 (Sentencia núm. 1166/2019 y recurso núm. 6025/2018; MP: José Díaz Delgado).

Sentencia, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional de 18 de marzo de 2015 (Sentencia núm. 1213/2015 y recurso núm. 151/2012; MP: Fernando Román García).

Sentencia de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 7 de noviembre de 2016 (Sentencia núm. 2794/2016 y recurso núm. 1180/2012; MP: Torres Donaire, María Rogelia).

Sentencia de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de abril de 2007 (Sentencia núm. 441/2007 y recurso núm. 1239/2003; MP: José Luis Gómez Ruiz), de 18 de abril de 2013 (Sentencia núm. 443/2013 y recurso núm. 86/2012; MP: Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán) y de 18 de julio de 2016 (Sentencia núm. 764/2016 y recurso núm. 20/2016; MP: Emilia Giménez Yuste).

Sentencia de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de julio de 2016 (Sentencia núm. 390/2016 y recurso núm. 1914/2012; MP: Manglano Sada, Luis).

Sentencia de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de febrero (Sentencia núm. 53/2012 y recurso núm. 1098/2009; MP: Ramón Verón Olarte) y de 8 de junio de 2012 (Sentencia núm. 412/2012 y recurso núm. 1191/2009; MP: Ángeles Huet de Sande) y de 18 de julio de 2018 (Sentencia núm. 26/2017 y recurso núm. 354/2018; MP: José Alberto Gallego Laguna).

Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Las Palmas de 29 de enero de 2018 (Sentencia núm. 657/2018 y recurso núm. 374/2017; MP: Alba Rodríguez Machado).

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA.**

Resolución del TEAC en unificación de criterio de 17 de septiembre de 2015 (Resolución núm. 00/3910/2015).

Resolución del TEAC en unificación de criterio de 7 de junio de 2018 (Resolución núm. 00/02488/2017/00/00).

Resolución vinculante de la DGT, de 3 de abril de 2017 (V0826-17).

Resolución vinculante de la DGT, de 8 de febrero de 2016 (V0473-16).

Consultas vinculantes de la DGT de fechas de 14 de marzo de 2016 (V0986-16) y de 9 de marzo de 2017 (V0617-17).

Consulta vinculante de la DGT, de 11 de abril de 2018 (V0952-18).

Consulta vinculante de la DGT, de 19 de septiembre de 2017 (V0029-17).

Consulta vinculante de la DGT, de 23 de mayo de 2017 (V1262-17).

Consulta vinculante de la DGT, de 21 de febrero de 2018 (V470-18)

Resolución de la Dirección General del Registro y del Notariado, de 30 de noviembre de 2016. Referencia: BOE-A-2016-12200.

Resolución de la Dirección General del Registro y del Notariado, de 1 de marzo de 2017. Referencia: BOE-A-2017-2937.

Resolución de la Dirección General del Registro y del Notariado, de 19 de julio de 2018. Referencia: BOE-A-2018-11312.