

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES — IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Las extinciones de condominio y los excesos de adjudicación en los divorcios

Sentencia del Tribunal Supremo nº 963/2022, de 12 de julio de 2022
(recurso 6557/2020)

Laura Campanón Galiana

Abogada

Asesora Fiscal

Artfax & Legal Abogados

Resumen: El Tribunal Supremo procede a analizar la tributación de los excesos de adjudicación en los supuestos de disoluciones matrimoniales en los que se adjudica a uno de los cónyuges la vivienda habitual.

En este sentido, determina que, aunque no exista compensación económica, dicho exceso de adjudicación no puede equipararse a una donación, resultando de aplicación la normativa relativa al ITPAJD y, en concreto, el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 32.3 RITPAJD.

Con esta sentencia, el Alto Tribunal arroja un poco de luz sobre la controvertida tributación de las extinciones de condominio, aunque circunscrita a un supuesto de hecho bastante concreto.

Palabras clave: divorcio; extinción condominio; ITPAJD; donación; exceso adjudicación; transmisión lucrativa; separación de bienes

I. OBJETO DE ESTUDIO

La tributación de las extinciones de condominio es una materia peliaguda, en la que existen múltiples pronunciamientos y criterios discordantes. En estas líneas vamos a analizar una sentencia de gran relevancia en materia de extinciones de condominio en caso de divorcio y su posible sujeción al Impuesto sobre Donaciones.

Concretamente, la sentencia objeto de estudio es la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 963/2022, de 12 de julio (recurso 6557/2020), siendo ponente el Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

En el recurso de casación se impugnó la sentencia núm. 810/2020 de 26 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante, TSJCAT), siendo la Generalidad de Cataluña la parte recurrente.

La sentencia de 26 de febrero acordó desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la Resolución de 22 de julio de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEARCV), que había estimado la reclamación interpuesta por el contribuyente por la que se impugnaba una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la sentencia de Instancia, la cuestión planteada era la de determinar si en las extinciones de condominio con exceso de adjudicación dentro de la disolución del matrimonio procede liquidar el Impuesto sobre Donaciones.

En el supuesto enjuiciado nos encontramos ante una sentencia de divorcio de fecha 30 de mayo de 2011 en la que constaba que el domicilio conyugal, titularidad de ambos cónyuges, se adjudicaba a la mujer. Además, constaba en dicha sentencia que ambos cónyuges eran propietarios de una segunda residencia, cuya valoración era inferior a la residencia habitual y que fue adjudicada al marido. Así, como consecuencia de la disolución matrimonial, se produjo un exceso de adjudicación a favor de la mujer, sin que el ex cónyuge fuese consignado.

Como consecuencia de dicha disolución, la Administración catalana procedió a liquidar la operación por el Impuesto sobre Donaciones, siendo la base imponible del mismo dicho exceso de adjudicación. No estando conforme con la misma, la contribuyente procedió a impugnar la liquidación alegando que resultaba aplicable el artículo 32.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante RITPAJD. De acuerdo con lo dispuesto en dicho precepto:

«3. Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio».

En este sentido se pronunció el TEARC, impugnando la Administración dicha resolución ante el TSJCAT. Así, el Tribunal confirmó la resolución del TEARC señalando que *«aunque del convenio regulador pudiera deducirse que se produjo un exceso de adjudicación a favor de la esposa, el mismo no puede considerarse una donación en los términos recogidos en el artículo 615 del Código Civil, pues no existe ánimo de liberalidad por el demandante en cuanto la ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de las partes intervinientes que deciden de mutuo acuerdo adjudicar la vivienda habitual a favor de uno de los cónyuges que termina asumiendo la carga hipotecaria pendiente.»*

«La cuestión planteada era la de determinar si en las extinciones de condominio con exceso de adjudicación dentro de la disolución del matrimonio procede liquidar el Impuesto sobre Donaciones»

Además, concluye el Tribunal de instancia que aun siendo el régimen económico del matrimonio el de separación de bienes, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 32.3 RITPAJD.

II. CUESTIÓN PLANTEADA

Suscitada la controversia expuesta, el objeto del recurso de casación desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia consistía en:

- determinar si, en el marco de la extinción de un condominio provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se encuentra sujeto al Impuesto sobre Donaciones, ex. art. 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), o
- si dicha extinción comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos documentados y en ese caso, si resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción contenido en el art. 32.3 RITPAJD.

Podemos leer en el propio auto de admisión que:

«A tenor de las alegaciones introducidas en el escrito de preparación del recurso y de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, la cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se circunscribe a determinar el hecho imponible que se realiza mediante la adquisición de un exceso de adjudicación sin contraprestación económica con ocasión de la extinción de un condominio en la disolución de un matrimonio y, en particular, si existe una transmisión que puede quedar englobada en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, aunque incluida en uno de los supuestos de no sujeción previstos en el RITPAJD, o si se produce una donación que ha de tributar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1.b) LISD.»

Recordemos también que el artículo 3.1.b) LISD dispone que, constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por donación o «cualquier otro negocio a título gratuito, intervivos». En este sentido, entiende la Administración que los excesos de adjudicación como el enjuiciado en el presente supuesto suponen una adquisición a título gratuito que debiera ser gravada por el Impuesto sobre Donaciones. Posición contraria a la señalada tanto por la contribuyente, como por el TEARC y el TSJCAT.

«La cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se circunscribe a determinar el hecho imponible que se realiza mediante la adquisición de un exceso de adjudicación sin contraprestación económica con ocasión de la extinción de un condominio en la disolución de un matrimonio y, en particular, si existe una transmisión que puede quedar englobada en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, aunque incluida en uno de los supuestos de no sujeción previstos en el RITPAJD, o si se produce una donación que ha de tributar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1.b) LISD»

Hasta el momento, nuestro Alto Tribunal no se había pronunciado sobre un interrogante como el que nos ocupa, siendo necesario establecer una doctrina unívoca para los casos en que los excesos de adjudicación por mor de la disolución de un matrimonio puestos de manifiesto con la adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no hayan implicado una compensación económica simultánea, motivo por el que se admitió el recurso de casación planteado por la Administración catalana.

III. SENTENCIA DE INSTANCIA Y CONSIDERACIONES JURÍDICAS DE LA SALA

Pues bien, la Sala de instancia entiende que en el presente caso no se produce ningún tipo de donación que sea objeto de gravamen. Razona su pronunciamiento señalando que no existe el ánimo de liberalidad por parte del donante, dado que la ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de las partes, ya que

estas «en el marco de las negociaciones de un convenio, deciden de mutuo acuerdo la adjudicación de la vivienda habitual a favor de uno de los cónyuges que a su vez asume la carga hipotecaria pendiente».

Por tanto, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 32.3 RITPAJD dado que dicho precepto no hace referencia a ninguna extinción de la sociedad conyugal sino a la disolución del matrimonio en general, por lo que debe entenderse aplicable también a los supuestos de matrimonio en régimen de separación de bienes.

Nuestro Alto Tribunal procede, en el Fundamento Jurídico Segundo de la sentencia analizada, a realizar las consideraciones jurídicas pertinentes relativas a la cuestión de interés casacional. En este sentido, señala que la Administración parte de un planteamiento equivocado al liquidar la operación por el Impuesto sobre Donaciones al considerar que el exceso de adjudicación entraña una liberalidad, al no haber sido compensado el cónyuge desfavorecido.

Desde el punto de vista fiscal, señala el Tribunal, los excesos de adjudicación están específicamente regulados con carácter general en el artículo 7.2.B) 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, TRLITPAJD), excluyéndolo por tanto del ámbito del Impuesto sobre Donaciones.

Siendo, en consecuencia, aplicable la normativa reguladora del ITPAJD, se debe acudir a lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento donde se recoge como un caso de no sujeción los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

«Los excesos de adjudicación con carácter general deben regularse por la normativa relativa al ITPAJD sin que resulte de aplicación el ISD»

Del citado artículo 32 RITPAJD cabe inferir que los requisitos para que resulte aplicable la no sujeción son:

- Que ha de tratarse de un exceso de adjudicación, esto es, de una diferencia de valor no compensada, específicamente, en el ámbito de la disolución del matrimonio.
- Que resulta indiferente el concreto régimen económico matrimonial vigente, sin excluirse el de separación de bienes, siempre que algunos bienes fueran disfrutados en condominio.
- Que el exceso de adjudicación ha de ser consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

Puede observarse que esta previsión reglamentaria tiene como objetivo favorecer la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda familiar, que es objeto de permanente protección en nuestro ordenamiento jurídico.

«El artículo 32.3 RITPAJD dispone un supuesto de no sujeción a las extinciones de condominio como consecuencia de la disolución del régimen matrimonial con adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges»

En consecuencia, para el Tribunal no estaríamos ante una donación como acto unilateral y lucrativo, ni de estarlo sería válido por no haberse instrumentado en escritura pública en el caso enjuiciado en el que el divorcio se

formalizó por sentencia.

IV. JURISPRUDENCIA ESTABLECIDA EN LA MATERIA Y CONCLUSIONES

Como consecuencia directa del razonamiento jurídico efectuado por el Tribunal, concluye que en el supuesto examinado no es susceptible de gravamen por el Impuesto sobre Donaciones el exceso de adjudicación a la esposa en el seno de la disolución matrimonial y la consiguiente disolución del patrimonio común, alcanzando las siguientes conclusiones:

- Es aplicable a los excesos de adjudicación en caso de división de la cosa común la normativa relativa al ITPAJD. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar entre otros requisitos, el *animus donandi*.
- Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, independientemente de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, excluyéndose por tanto del ámbito del Impuesto sobre Donaciones.
- Al resultar de aplicación la normativa relativa al ITPAJD, el art. 32.3 RITPAJD considera un caso de no sujeción el de los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

«El Tribunal, concluye que no es susceptible de gravamen por el Impuesto sobre Donaciones el exceso de adjudicación a la esposa en el seno de la disolución matrimonial y la consiguiente disolución del patrimonio común, alcanzando las siguientes conclusiones»

El pronunciamiento que nos ocupa goza de gran relevancia ya que, hasta su fecha, no solo la Administración catalana, sino la mayor parte de las Administraciones autonómicas consideraban que los excesos de adjudicación no compensados económicamente —en supuestos como el que nos ocupa— tenían la consideración de liberalidades que debían someterse a gravamen en el Impuesto sobre Donaciones.

Ahora bien, con este pronunciamiento se arroja un poco más de luz en materia de la tributación de las extinciones de condominio. Ha de advertirse que, dada la enorme casuística existente en la materia, el criterio fijado por el Tribunal resulta aplicable a supuestos equiparables al enjuiciado. Esto es, extinciones de condominio como consecuencia de la disolución matrimonial en el que se atribuye a uno de los cónyuges la vivienda habitual.

Por tanto, consideramos que este criterio no resulta extrapolable a cualquier exceso de adjudicación que tenga lugar con ocasión de la extinción de un condominio, debiendo ser analizado cada supuesto a la luz de la jurisprudencia vigente en el momento, que como adelantábamos resulta cambiante y en muchos supuestos difusa.

Además, cabe señalar que el Tribunal Supremo recalca que el artículo 32 del RITPAJD recoge un supuesto de no sujeción, en contraposición a un supuesto de exención. Pese a ello, señala que la naturaleza de dicho beneficio fiscal podría ser controvertida dada la fórmula empleada en el enunciado del Reglamento «*Supuestos Especiales*» ha dado lugar a que el propio Tribunal en alguna ocasión haya señalado que nos encontramos ante una exención .

La consecuencia de calificar la operación como «*no sujeta*» en lugar de «*exenta*» es que la no sujeción permitiría que la operación quedase gravada por la cuota gradual del ITPAJD en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

«En aplicación de la doctrina sentada en esta sentencia por el Tribunal Supremo, los excesos de adjudicación sin compensación económica que se produzcan con ocasión de la disolución matrimonial con la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual, sí tributarían por la cuota gradual del ITPAJD en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados»

Es por ello que, en aplicación de la doctrina sentada en esta sentencia por el Tribunal Supremo, los excesos de adjudicación sin compensación económica que se produzcan con ocasión de la disolución matrimonial con la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual no tributan ni por el Impuesto sobre Donaciones, ni por el ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo de aplicación la cuota gradual del ITPAJD en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.