

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC052797

DGT: 03-11-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2962/2014

**SUMARIO:**

Rectificación de escritura de disolución de gananciales para compensar el desequilibrio producido a uno de los cónyuges que resultó adjudicatario de unas acciones cuyo valor era inexistente, toda vez que habían desaparecido a causa de una reducción de capital, amortización de la totalidad de las acciones e inmediato aumento de capital que, por desconocimiento, no se suscribió.

**ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible.** Solamente en el caso que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación no estará sujeta al Impuesto por el concepto donación; en caso contrario, nos encontraríamos ante una nueva transmisión que tributaría como una donación del excónyuge.

**IIVTNU. Naturaleza y hecho imponible.** *Supuestos de no sujeción. Disolución de la sociedad de gananciales.* La acción rescisoria para reparar agravios económicos sufridos en la partición está reconocida por el art. 1.074 CC; sin embargo, está limitada a un plazo de 4 años desde la liquidación inicial. Pues bien, superado ese plazo, no resulta tampoco de aplicación el supuesto de no sujeción del art. 104.3 RDLeg. 2/2004 (TRLHL).

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos que no constituyen alteración patrimonial.** *Disolución de la sociedad de gananciales.* Siempre que pueda probarse que se cometió un error en la liquidación de la sociedad de gananciales, al incluir bienes que realmente no existían, cuestión que deberá ser acreditada por el contribuyente mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, de manera que la escritura inicial estuviera afectada de vicio que implique la nulidad o inexistencia del acto anterior, no existiría alteración patrimonial como consecuencia de la nueva partición del haber ganancial, siempre que los valores de los bienes integrantes del mismo se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas sean equivalentes, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios. En caso contrario, existiría donación sujeta y no exenta del IRPF del donante, generando una ganancia o pérdida patrimonial, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión.

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 3.1 b).

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 45.I B) 13).

Código Civil, arts. 1.074, 1.076 y 1.410.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 104.3.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante y su cónyuge liquidaron la sociedad de gananciales en el año 2006, adjudicándose a cada uno una serie de bienes determinados. Según manifiesta el consultante, no eran conscientes que el valor que daban a unos activos, concretamente a unas acciones que se adjudicó el consultante, era inexistente, toda vez que dichas acciones realmente habían desaparecido a causa de una operación mercantil ideada por esta sociedad y consistente en una reducción de capital, amortización de la totalidad de las acciones e inmediato aumento de capital que, por desconocimiento, no suscribieron. Actualmente es intención de ambos cónyuges proceder a compensar el desequilibrio que se produjo mediante la rectificación de la escritura de disolución de gananciales antes señalada, de tal forma que, no existiendo realmente las acciones que le fueron adjudicadas al consultante, se le adjudiquen dos inmuebles cuya titularidad se adjudicó en su día a su esposa por un valor equivalente a la mitad del valor de las acciones que le fueron erróneamente adjudicadas, lográndose con esta rectificación el equilibrio patrimonial entre las partes.

**Cuestión planteada:**

Si la escritura de rectificación estaría exenta del pago de tributos.

**Contestación:**

## 1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados / Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El apartado 1.b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987 (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que:

“1. Constituye el hecho imponible:

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos.”

Por otra parte el artículo 45.I.B.13 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) establece que estarán exentas “Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.”

La cuestión que se plantea consiste en determinar si estamos en presencia de dos transmisiones, procediendo la tributación independiente en cada una de ellas, o si se trata de una única transmisión, la operada en virtud de la escritura de subsanación en la que se manifiesta que en la primera escritura se cometió un error en la liquidación de la sociedad de gananciales, al incluir unos bienes que realmente no existían.

Solamente en el caso que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto donación; en caso contrario nos encontraríamos ante una nueva transmisión que tributaría como una donación de la ex esposa al consultante.

## 2. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Asimismo, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL dispone que:

“No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.”

El Código Civil (CC), por su parte, regula la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales en la sección quinta (artículos 1392 a 1410) del capítulo IV “De la sociedad de gananciales” del Título III “Del régimen económico matrimonial”, señalando el artículo 1410 que:

“En todo lo no previsto en este capítulo sobre formación de inventario, reglas sobre tasación y ventas de los bienes, división del caudal, adjudicaciones a los partícipes y demás que no se halle expresamente determinado, se observará lo establecido para la partición y liquidación de la herencia.”

En este sentido, el artículo 1074 del CC establece que:

“Podrán también ser rescindidas las particiones por causa de lesión en más de la cuarta parte, atendido el valor de las cosas cuando fueron adjudicadas.”

Disponiendo el artículo 1076 del CC que esta acción rescisoria por causa de lesión durará 4 años contados desde que se hizo la partición.

En relación con los preceptos arriba transcritos, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2004 ha establecido en su fundamento de derecho primero que:

“(…)

La rescisión por lesión de la liquidación está consentida por el Código civil (arts. 1.410 y 1.074) para reparar agravios económicos sufridos en la partición.”

(…)”

No obstante, dado que la partición se efectuó en 2006, no es posible ejercitar la acción rescisoria señalada en los párrafos anteriores al haber transcurrido más de 4 años desde que se liquidó la sociedad de gananciales, no resultando por tanto de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 104.3 del TRLRHL a la operación descrita por el consultante.

En consecuencia, la adjudicación al consultante de los dos bienes inmuebles a los que hace referencia la presente consulta, determinará el nacimiento del hecho imponible del IIVTNU de acuerdo con los artículos 104 y siguientes del TRLRHL.

### 3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”

El apartado 2 del mismo precepto establece que “Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

En los supuestos de división de la cosa común.

En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.”

Conforme con lo anterior, la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro cónyuge, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

De acuerdo con lo expuesto, siempre que pueda probarse que se cometió un error en la liquidación de la sociedad de gananciales, al incluir bienes que realmente no existían, cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede entrar a valorar, sino que deberá ser acreditado por el contribuyente mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración, en su caso, corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, de manera que la escritura inicial estuviera afectada de vicio

que implique la nulidad o inexistencia del acto anterior, no existiría alteración patrimonial como consecuencia de la nueva partición del haber ganancial, siempre que los valores de los bienes integrantes del mismo se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas sean equivalentes, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

En caso contrario, existiría donación que estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del donante, generando una ganancia o pérdida patrimonial, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.