

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058703

DGT: 04-03-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0850/2016

SUMARIO:

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Sociedad conyugal. Adjudicaciones en la disolución. El art. 45.I B) 3 RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) habla expresamente de la exención en el Impuesto en la disolución de la sociedad de gananciales, pero en el supuesto en que, mediando un régimen económico matrimonial de separación de bienes, se acuerde que si la disolución es por fallecimiento la liquidación se hará como si mediara el régimen de gananciales, no nos encontramos ante la disolución de una sociedad de gananciales, ya que los cónyuges no tienen ninguna comunidad conyugal sino que los bienes durante toda la vigencia del matrimonio son privativos de cada cónyuge y cuando fallece uno de ellos seguirá siendo así, por lo que el cónyuge superviviente no se tiene que adjudicar ningún bien propio -ya que siempre han sido suyos-, y los bienes que adquiera del causante serán por causa del fallecimiento del mismo y como tal tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por obligación personal. Ahora bien, si se hace una redistribución previa de los bienes como si se tratase de una sociedad de gananciales, además de la tributación por el ISD, se estará produciendo una permuta entre los bienes que forman parte de la masa hereditaria y los del cónyuge superviviente; y dicha permuta tributará por el ITP y AJD sin que se pueda aplicar la exención establecida en el art. 45.I B) 3 RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), ya que eso supondría aplicar la analogía, circunstancia que expresamente prohíbe la Ley General Tributaria.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 6.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 45.I B) 3.
RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 23.
Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

Descripción sucinta de los hechos:

Los consultantes, de nacionalidad holandesa, han trasladado recientemente su residencia a España. Su régimen económico matrimonial es el de separación de bienes con una cláusula en las capitulaciones matrimoniales en la que se recoge que si el matrimonio es disuelto por causa de muerte de uno de los cónyuges se efectuará una liquidación de tal forma que los derechos del cónyuge sobreviviente y los herederos del cónyuge fallecido sean los mismos que hubieran correspondido si los cónyuges hubieran estado casados con el régimen económico matrimonial de comunidad de bienes.

Cuestión planteada:

Tributación del cónyuge superviviente por la adjudicación de la mitad de los bienes cuando fallezca el otro cónyuge.

Contestación:

El artículo 3.1 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre)- en adelante LISD-establece que:

“1. constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”

A su vez, el apartado 1 del artículo 6 de la LISD establece que “1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.”

Por otra parte, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, TRLITPAJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de

24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), que regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, dispone en su apartado 1.A) lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”

En cuanto a las transmisiones patrimoniales onerosas, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), establece lo siguiente sobre la tributación de las permutas:

“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

El artículo 45.B).3 del TRLITPAJD establece que estarán exentas del impuesto:

“Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.”

Según manifiesta en el escrito de la consulta el régimen económico matrimonial de los consultantes es el de separación de bienes, con una cláusula en las capitulaciones matrimoniales del tenor siguiente:

“1. Si el matrimonio es disuelto por causa de muerte de uno de los cónyuges se efectuará una liquidación de tal forma que los derechos del cónyuge sobreviviente y los herederos del cónyuge fallecido sean los mismo que hubieran correspondido si los cónyuges hubieran estado casados con el régimen económico matrimonial de comunidad de bienes.

2. La composición y valoración de los activos que entren en la liquidación se determinará a la fecha del fallecimiento de uno de los cónyuges.

3. La liquidación se efectuará con el pago al cónyuge sobreviviente de la cuantía correspondiente para que cada uno de los cónyuges reciban la mitad de los activos descritos en la sección 1 anterior, en el bien entendido que los actuales y futuros derechos de pensión están excluidos de esta liquidación.

4. Con referencia a la valoración de la propiedad, la manera en la cual será efectuada, las personas responsables de la liquidación, la resolución de incidencias y finalmente la propia liquidación serán efectuadas de acuerdo con lo dispuesto en la legislación holandesa al efecto.

5. La liquidación a que se refiere el presente artículo no tendrá lugar si al tiempo del fallecimiento ha tenido lugar una petición de separación legal o divorcio, o una separación legal hubiera sido ya concedida.”

El artículo 45.I.B).3 del TRLITPAJD habla expresamente de la exención en el impuesto en la disolución de la sociedad de gananciales (o sociedad de comunidad de bienes), pero en el caso planteado no nos encontramos ante la disolución de una sociedad de gananciales, ya que los consultantes no tienen ninguna comunidad conyugal, tienen un régimen de separación de bienes con la cláusula anteriormente expuesta. Los bienes, durante toda la vigencia del matrimonio son privativos de cada cónyuge y cuando fallezca uno de ellos seguirá siendo así, por lo que el cónyuge supérstite no se tiene que adjudicar ningún bien propio, ya que siempre han sido suyos. Los bienes que el cónyuge supérstite adquiera del causante serán por causa del fallecimiento del mismo y como tal tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por obligación personal. Ahora bien, si se hace una redistribución previa de los bienes como si se tratase de una sociedad de gananciales, además de la tributación por el ISD, se estará produciendo una permuta entre los bienes que forman parte de la masa hereditaria y los del cónyuge supérstite; y dicha permuta tributará por el ITPAJD sin que se pudiera aplicar la exención establecida en el artículo 45.I.B).3 del TRLITPAJD, ya que eso sería aplicar la analogía, circunstancia que expresamente prohíbe el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que 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.”

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.