

El exceso de adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual sin compensación al otro por disolución del matrimonio no tributa por el Impuesto de Donaciones

Se plantea en el presente recurso 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 sujeta al ISD o si comporta la realización del hecho imponible del TRLITP y AJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados; y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el art. 32.3 RITPAJD.

Declara la Sala que es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el TRLITP y AJD, así como su Reglamento. 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”. En cuanto al supuesto especial de no sujeción previsto en el art. 32.3 RITPAJD, el precepto considera 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 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.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 12/07/2022

Nº de Recurso: 6557/2020

Nº de Resolución: 963/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso
SENTENCIA

En Madrid, a 12 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6557/2020, interpuesto por el Letrado de la Generalidad de Cataluña, en nombre y representación de la GENERALIDAD DE CATALUÑA, contra la sentencia nº 810/2020, de 26 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 325/2017. Han comparecido como recurridos la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y, en su nombre y representación, el Abogado del Estado; y DOÑA Erica, representada y defendida por el procurador don Ricard Fernández Ribas.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 26 de febrero de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el letrado de la Generalitat de Cataluña contra la Resolución de 22 de julio de 2016, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC), por la que se desestimó la reclamación económica administrativas núm. NUM000 interpuesta contra la liquidación no NUM001 por el concepto de Impuesto sobre sucesiones y donaciones de importe 3.146,36 €.

2.- IMPONER a la parte actora las costas causadas en el presente procedimiento, limitadas a 3.000 euros, por todos los conceptos [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, la Generalidad de Cataluña presentó escrito de 16 de julio de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas: los artículos 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD); 32.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RITPAJD), y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 25 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Letrado de la Generalidad, como recurrente, ha comparecido el 11 de noviembre de 2020; y el Abogado del Estado, en la representación que le es propia y el procurador Sr. Fernández Ribas en nombre de doña Erica , ambos como recurridos, lo han hecho el 30 de octubre y el 12 de noviembre de 2020 respectivamente, dentro todos ellos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 27 de mayo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 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 sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) LISD- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 3 2.3 RITPAJD [...]"

2. La Generalidad de Cataluña interpuso recurso de casación mediante escrito de 9 de agosto de 2021, en el que se mencionan como infringidas las normas arriba citadas, solicitando del Tribunal Supremo : "[...] "Determinar que la extinción de un condominio, en régimen de separación de bienes, como consecuencia de la sentencia de divorcio, cuando uno de los cónyuges se adjudica más valor que el

otro, sin compensarlo, es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex art. 3.1.b) LISD-.

En consecuencia, la Sentencia recurrida debe, con estimación del presente recurso, ser casada y anulada por este Tribunal Supremo, por contravenir el artículo 3.1.b) de la LISD y, a su vez, determinar que los artículos 7.2.B) del TRLITPAJD y 32.3 del RITPAJD no son de aplicación en estos supuestos [...].

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 25 de octubre de 2021, en cuyo suplico se solicita dictemos sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

Por su parte, el procurador Sr. Fernández Ribas, en nombre de la Sra. Erica , formuló escrito de oposición el 29 de octubre de 2021, donde solicita: "[...] acuerde desestimar íntegramente el recurso de casación interpuesto frente a la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de fecha 26.02.2020 , confirmándola en su integridad y con imposición de costas a la parte recurrente [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 28 de junio de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Se impugna aquí la sentencia de 26 de febrero de 2020, dictada la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso nº 325/2017, con fallo desestimatorio del deducido por la Generalidad de Cataluña contra la resolución de 22 de julio de 2016, del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), que a su vez había estimado estimó la reclamación interpuesta por la contribuyente Sra. Erica contra la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe 3.146,36 euros.

El objeto de este recurso de casación, desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia, consiste 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 Sucesiones y Donaciones - artículo 3.1.b) LISD- o, en cambio, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 RITPAJD.

El propio auto de admisión razona del siguiente modo y expone las normas y jurisprudencia que considera aplicables, en estos términos:

"[...] SEGUNDO.- 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 ITP y AJD, aunque incluida en uno de los supuestos de no sujeción previstos en el RITPAJD, o si se produce una donación que ha de tributar en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.1.b) LISD.

TERCERO.- A fin de centrar las cuestiones planteadas y necesitadas de esclarecimiento conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deducen de lo recogido en la sentencia recurrida y en la resolución económico-administrativa que fue confirmada en esta:

En fecha 13 de mayo de 2011 se presentó ante la Oficina Liquidadora sentencia de divorcio, de fecha 30 de mayo de 2011, en la que constaba que el domicilio que fue conyugal se adjudicaba a doña Erica -de acuerdo con el pacto cuarto del convenio-. Constaba asimismo que ambos cónyuges eran propietarios del 50% de la citada vivienda, sita en Sabadell, y valorada en 146.500,00 €, y de una plaza de aparcamiento, valorada en 3.625,00 €. No hay controversia en que, con esta adjudicación, la ex esposa obtenía un exceso de adjudicación de 40.000 euros, diferencia entre el valor líquido de la vivienda y plaza de garaje adjudicadas y el valor de los bienes adjudicados a su ex cónyuge (la mitad indivisa de una vivienda sita en Alp, valorada en 106.500 euros y de una plaza de aparcamiento valorada en 3.625 euros).

Tampoco la hay respecto de que este exceso no fue compensado al ex esposo mediante el pago de cantidad equivalente.

La obligada presentó autoliquidación de ITP y AJD con base imponible de 0.00 euros, al consignar como no sujeta esta operación.

A la vista de la documentación presentada, el órgano gestor, en fecha 22 de noviembre de 2013, notificó a la Sra. Erica una propuesta de liquidación, en concepto de donaciones, en la que figuraba como base imponible la cantidad de 40.000 euros. Tras la desestimación de las alegaciones presentadas en tiempo y forma se dictó liquidación confirmando esa propuesta.

Interpuesta reclamación económico-administrativa frente a tal acto, la misma fue estimada por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 22 de julio de 2016 con fundamento en que, aunque se ha producido una donación a favor de la reclamante en la que la ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de las partes, el artículo 32.3 RITPAJD considera no sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas el exceso de adjudicación declarado como consecuencia de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

Frente a esta resolución, la administración autonómica interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- La sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 26 de febrero de 2020, confirma la resolución económico-administrativa antedicha, que a su vez había revocado la liquidación por Impuesto sobre Donaciones inicialmente impugnada, con base en 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. Concluye que, aun siendo el régimen económico del matrimonio el de separación de bienes, le es de aplicación a este caso el supuesto contemplado en el artículo 32.3 RITPAJD.

QUINTO.- Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación ha de exponerse el marco legal y jurisprudencial que hubo de ser tomado en consideración en esta litis.

El artículo 3.1.b) LISD, que regula el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, dispone que constituye tal concepto tributario:

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

Por su parte, la Ley del ITPAJD, que la sentencia de instancia considera de aplicación, prevé en su artículo 7.1 que son transmisiones 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 particular, según lo preceptuado en el artículo 7.2.B) son transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto "(l)os excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".

Por último, el artículo 32 RITPAJD, que regula una serie de supuestos especiales de no sujeción, contiene, en su apartado 3, la siguiente previsión:

"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 cuanto a las sentencias dictadas por esta Sala del Tribunal Supremo, es menester precisar que la de fecha 30 de abril de 2010, RCA 21/2008 , (en la que se apoya la sentencia recurrida, y que efectivamente reconoce que el precepto reglamentario antes transcrito concede una exención adicional en la modalidad de transmisión patrimonial, para las adjudicaciones de bienes efecto de la disolución del matrimonio, sin restricción a la sociedad conyugal de gananciales, consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, tal y como advierte la administración recurrente, no analiza un supuesto análogo. En aquel caso hubo un exceso de adjudicación, pero a cambio de una compensación económica (adjudicación de la vivienda a la ex esposa con pago en metálico al ex marido y asunción de la hipoteca restante). En cambio, en este caso no hay controversia en que no se produjo compensación económica alguna.

Asimismo, tampoco la sentencia invocada por el recurrente, de 27 de mayo de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 365/2005, (ECLI:ES:TS:2010:3457) sienta una tesis sobre la cuestión jurídica que se plantea en el presente recurso. Lo cierto es que no se pronuncia sobre el tema porque entiende que no se dan los requisitos del recurso de casación para la unificación de doctrina, de modo que, aunque produce como efecto la confirmación de la sentencia recurrida, no asume la tesis acogida por ella.

Por último, se han dictados diversos pronunciamientos sobre la tributación de los excesos de adjudicación derivados de la disolución de condominios. Es el caso de las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2019, rec. cas. 4322/2017, (ECLI:ES:TS:2019:2297), y de 30 de octubre de 2019, rec. cas. 6512/2017, (ECLI:ES:TS:2019:3480), en las cuales se ha abordado la interpretación de los arts. 7.2.B) TRITPAJD, 23 y 61.2 RITPAJD, en relación con el 1062 CC , habiéndose sentado, como doctrina general, que la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la modalidad de actos jurídicos documentados. Por el contrario, los excesos derivados de la disolución de una comunidad de propietarios sí quedan sujetos al impuesto, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en los supuestos que puedan evitarse o, al menos, minorarse, con una adjudicación distinta, respetando los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero (STS de 16 de septiembre de 2020, recurso de casación nº 3245/2018). Sin embargo, como se ha dicho, en el caso que nos ocupa no hay adjudicación del bien a cambio de una compensación dineraria.

SEXTO.- Expuesto lo anterior ha de concluirse que el supuesto del que deriva el presente recurso plantea un interrogante sobre el que no se ha pronunciado aún este Tribunal Supremo, siendo necesario que se establezca 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. Concorre en puridad la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA pues no existen pronunciamientos que resuelvan supuestos análogos al presente en los términos en que ha sido planteado el debate. Además, las cuestiones introducidas por la recurrente presentan la nota definitoria del artículo 88.2.c) LJCA , pues están vinculadas a una doctrina que es susceptible de ser extrapolada a un gran número de situaciones, siendo evidente su proyección general".

La sentencia de instancia, que rechaza la demanda de la propia Administración autonómica frente al acuerdo del TEAR de Cataluña, en el ejercicio de sus facultades revisoras retenidas en materia de tributos cedidos, fundamenta la desestimación del recurso planteado por la administración autonómica, se fundamenta en estas razones jurídicas, que conviene transcribir:

"[...] El objeto del presente recurso se centra en determinar cómo ha de tributar la adjudicación que de la mitad indivisa de la vivienda habitual perteneciente a los cónyuges como consecuencia del convenio regulador de divorcio habido entre ambos.

El convenio regulador, aun cuando pudiera constituir un exceso de adjudicación a favor de la Sra. Erica , no puede considerarse una donación a los efectos del art. 615 del Código Civil pues 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 intervinientes que, 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.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que el régimen económico matrimonial de la pareja era el de separación de bienes, por lo que y con arreglo a la STS de fecha 30/4/2010 , las exenciones o beneficios fiscales que establece el art. 45.1.B) * 3 de la LITPAJD no son aplicables al mismo por no ser una sociedad conyugal (como en el caso de la sociedad de gananciales) lo que se disuelve.

*(3. 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).

Ello no afecta a la exención especial prevista en el art. 32.3 del Reglamento del ITPAJD aprobado por el RD 828/95 de 29 de mayo al señalar que "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".

Sección 3.ª Supuestos de no sujeción (...).

"[...] Artículo 32. Supuestos especiales.

1. La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se aplicará igualmente a las transmisiones que se produzcan con motivo de la reversión del dominio al expropiado a consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.

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".

Dicho precepto no hace referencia a ninguna extinción de 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.

Con arreglo a dicha normativa y dado que el convenio regulador de divorcio que obra en el expediente administrativo se desprende que por mutuo acuerdo se adjudica a la Sra. Erica la mitad indivisa de la vivienda habitual perteneciente al matrimonio, no procede en relación a dicho bien liquidación alguna ni por el ITP ni por el de Donaciones. Es por ello que se justifica la desestimación del recurso [...]"

SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas de la Sala.

El escrito de interposición de la Generalidad parte de un planteamiento equivocado, expresado con el máximo respeto, pues la liquidación que sostiene como acorde a derecho lo es del Impuesto sobre Donaciones, considerando que esa diferencia de valor o exceso de adjudicación entraña una donación o acto de liberalidad, gratuito o lucrativo, en favor del cónyuge favorecido, al no haber sido compensada económicamente. Sin embargo, al margen de que no es posible verificar aquí la existencia, que es esencial a la donación, de un animus donandi en el ex esposo, resulta ser que, desde la perspectiva fiscal, los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolo por tanto del ámbito del ISD, todo ello al margen de la consideración de que las donaciones sobre inmuebles han de constar, ad solemnitatem, en escritura pública (aspecto éste que no es traído al debate), pese a que condicionaría, evidentemente, la naturaleza del negocio jurídico celebrado y, por consecuencia, su tratamiento fiscal (vid. art. 633 del Código Civil y jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo).

Siendo, pues, aplicable al caso el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre - TRLITPyAJD-, así como su reglamento, aprobado mediante Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el art. 32 de éste considera un caso de no sujeción - aunque el TS ha señalado, en alguna ocasión, que se trata de una exención lo que cabe negar- 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.

La lectura del mencionado el artículo 32 RITPAJD, que regula una serie de supuestos especiales de no sujeción en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, denota la claridad de su regulación, toda vez que contiene, en su apartado 3, la siguiente previsión:

"...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".

Del citado precepto cabe inferir las circunstancias que rodean la no sujeción:

a) 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.

b) A tal efecto, resulta indiferente el concreto régimen económico matrimonial vigente, sin excluirse, pues, el de separación de bienes, siempre que algunos de los bienes, o todos, fueran disfrutados en condominio. Prueba de esa aplicación a cualesquiera de los distintos regímenes es que tales excesos de adjudicaciones, si derivan del cambio de régimen económico, también quedan favorecidos por el caso de no sujeción, según el citado art. 32.3 RITP.

c) El exceso de adjudicación ha de ser consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, lo que aquí sucede de forma incontrovertible.

Se trata, parece evidente, con tal prevención reglamentaria, de una norma para favorecer la adjudicación -no la venta u otra transmisión a terceros- a uno de los cónyuges, de la vivienda familiar, que es objeto de permanente protección del ordenamiento jurídico, incluso con abundantes disposiciones fiscales.

En consecuencia, ni estamos en presencia de una donación -en cuya calificación, padeció error jurídico la resolución del TEAR de Cataluña, aunque condujese, por otros motivos, a la estimación de la reclamación de la Sra. Erica -, como acto unilateral y lucrativo, ni en sentido civil ni tributario -que necesariamente ha de inspirarse en la noción dogmática de donación, como acto de transmisión lucrativa-, ni de estarlo sería válido, por no haberse instrumentado en escritura pública, lo que en modo alguno consta, esto es, al adolecer, si se tratase de una donación, de una causa de nulidad de pleno derecho, en el caso, aceptado a efectos polémicos, de que un exceso de adjudicación pudiera ser equiparado a una donación, requerido de una forma ad solemnitatem en caso de que recaiga sobre inmuebles.

Por lo demás, la tesis que ampara la liquidación autonómica por el concepto de ISD examina el exceso de adjudicación, o la ganancia o incremento patrimonial de que se beneficia el cónyuge al que se atribuye o asigna mayor valor, desde la perspectiva de la división y adjudicación de bienes concretos y singulares, no de un conjunto patrimonial, concordado por negocio bilateral de ambos cónyuges, que es la hipótesis habitual en la disolución y reparto derivado de la disolución matrimonial. Aunque en este supuesto no concurre tal inconveniente, la tesis nos lleva al riesgo de considerar que el cónyuge perjudicado en la valoración global de su cuota repartida pero que resultase, en cambio, beneficiado en cuanto al valor asignado respecto de un bien inmueble singular y concreto, sería donatario de dicho bien, debiendo tributar por la manifestación ficticia de riqueza aflorada en una plusvalía o aumento de valor que quedaría contradicha en relación con la adjudicación patrimonial examinada de un modo conjunto y global.

TERCERO.- Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia directamente derivada de lo expuesto es que, en el supuesto de hecho examinado, no es susceptible de gravamen el exceso de adjudicación a la esposa, en el seno de la disolución matrimonial y consiguiente disolución del patrimonio común -al margen de cuál sea el régimen económico por el que se rigiera, de la vivienda habitual del matrimonio. Por ende, a la pregunta sobre que nos interroga el auto de admisión, consistente 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 sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) LISD- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo

32.3 RITPAJD [...]"

hemos de responder del siguiente modo:

1) Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 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.

2) Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo

7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD.

3) Acotada la modalidad tributaria aplicable, el art. 32 del Reglamento del impuesto considera un caso de no sujeción -aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- 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, como aquí sucede.

Efecto de la doctrina enunciada es la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación promovido, toda vez que la sentencia de instancia rechaza la impugnación, por la Generalidad de Cataluña, de la resolución del TEAR de Cataluña que aplicó el artículo 32 del RITP, pese a caracterizar como donación el exceso de adjudicación a la esposa examinada. Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homóloga de Cataluña, que descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de animus donandi y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación formalizado por la GENERALIDAD DE CATALUÑA contra la sentencia nº 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 el recurso nº 325/2017.

3º) No hacer imposición de las costas del presente recurso de casación Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.