

EXPEDIENTE 215E/2024

En la ciudad de Pamplona a 30 de abril de 2024, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por doña AAA, con NIF XXX, frente a resolución de recurso de reposición dictada el día 22 de marzo de 2023 por la jefa de la Sección de los Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante Sección gestora), interpuesto contra resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentadas en relación con la tributación por la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos documentados (TPyAJD) como consecuencia de la disolución de su sociedad conyugal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en el expediente la Sentencia 343/2022, dictada el día 27 de julio por la Magistrada-Juez del Juzgado de Primera Instancia nº 10 de Pamplona, mediante la que se declara la disolución por divorcio del matrimonio formado por la ahora reclamante y su hasta entonces cónyuge, y se aprueba la propuesta de convenio regulador por el que se procede a la adjudicación de los bienes de conquista.

En el citado Convenio se especifica el activo y el pasivo de la hasta entonces sociedad conyugal, compuesto por la vivienda familiar sita en BBB, valorada en 153.915,66 €, un local comercial sito en la misma dirección valorado en 20.300,75 €, el conjunto de muebles y enseres contenidos en la vivienda se valora en 16.804,63 €, un vehículo (1) valorado en 3.772,50 €, un vehículo (2) valorado en 4.804,00 €, una denominada "acción" de sociedad gastronómica por 1.400,00 €, 2.979 acciones de la compañía CCC por 16.173,20 € y saldos en cuentas bancarias por 7.930,46 €. Suma total el activo 225.101,20 €.

Como pasivo constan dos préstamos hipotecarios cuyos saldos deudores ascienden conjuntamente a 57.723,71 €.

Por tanto, la diferencia entre activo y pasivo suma un total de 167.377,49 €, correspondiendo a cada cónyuge un total de 83.688,74 €.

No obstante, a la ahora recurrente se le adjudica un total de 143.466,55 €, en los que se comprenden la vivienda y el local comercial, el conjunto de los muebles y enseres, el vehículo marca (2), la acción de la sociedad gastronómica y el 50% del saldo de las cuentas bancarias, así como la obligación de pago del 100% de los préstamos hipotecarios.

El resto de bienes y derechos inventariados son adjudicados a su hasta entonces cónyuge (lo que supone 23.910,92 €).

En compensación por el exceso adjudicado a doña AAA, se dispone que ésta entregará a su excónyuge la cantidad de 59.777,82 € en el plazo convenido.

SEGUNDO.- La ahora reclamante presentó el día 13 de diciembre de 2022, tres autoliquidaciones por el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos documentados, modalidad Transmisiones patrimoniales onerosas, por los excesos de adjudicación derivados de la disolución de su sociedad conyugal.

La número --4 declara el exceso de adjudicación correspondiente a la vivienda y la que denomina "bajera", consignando como base imponible la cantidad de 36.769,19 €, aplicando el tipo impositivo del 5,00% y liquidando una cuota tributaria de 1.838,46 €.

La número --2 declara el exceso de adjudicación correspondiente a los bienes muebles y enseres de la vivienda así como del vehículo marca (2), consignando como base imponible la cantidad de 21.608,63 €, aplicando el tipo impositivo del 4,00% y liquidando una cuota tributaria de 864,35 €.

Y la número --3 declara la exención del exceso de adjudicación correspondiente a la acción de la sociedad gastronómica.

TERCERO.- Mediante escrito presentado el día 30 del mismo mes, la interesada vino a impugnar las citadas autoliquidaciones (en realidad impugna las dos primeras autoliquidaciones, las que suponen cuota positiva a ingresar, ya que solicita la devolución de la totalidad de los importes ingresados y en la tercera se declara una exención, sin cuota a ingresar), alegando que el exceso de adjudicación era debido al carácter indivisible de algunos de los bienes adjudicados y que, por tanto, no habría de estar sujeto a la citada modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas, solicitando la devolución de las cantidades a su juicio indebidamente ingresadas junto con los intereses de demora que resultasen aplicables.

Esta solicitud fue denegada por resolución de la jefa de la Sección gestora del Impuesto de 22 de enero de 2023.

CUARTO.- Contra dicha desestimación se interpuso recurso de reposición el día 15 de marzo de 2023, que ha sido desestimado mediante nueva resolución dictada el día 22 del mismo mes.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 3 de mayo de 2023 interpone la interesada reclamación económico-administrativa en la que insiste en sus anteriores pretensiones, alegando para ello las razones que estima procedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El artículo 3º.1 A) del Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la fecha de devengo del mismo, dispone que *“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 número 2. B) de mismo artículo, en la redacción vigente en el momento en que se devengó el tributo, establecía que se consideran transmisiones patrimoniales a los efectos de liquidación y pago del Impuesto, entre otros, *“Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 segundo párrafo, y 1062 primer párrafo del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento”*.

En el presente supuesto no existe controversia en relación con la existencia de exceso de adjudicación de los bienes y derechos integrantes de la sociedad conyugal a favor de la aquí recurrente ni en cuanto a su importe, que ha sido compensado mediante la entrega del metálico resultante.

La reclamante basa su petición en la aplicación, siquiera parcialmente, de las normas estatales, en particular en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto en el ámbito territorial del Estado. Sin embargo, como bien dice la Sección gestora, la Comunidad Foral de Navarra tiene normativa propia, y a ella debemos ceñirnos, sin que sea necesario ampliar en este momento los argumentos en que tal aplicación se basa, que por otra parte le han sido explicados someramente por la propia Sección.

La recurrente fundamenta su pretensión en la indivisibilidad tanto de la vivienda como del garaje. Habla de “garaje” en relación con el inmueble calificado en la disolución como “local comercial” y como “bajera” en la autoliquidación impositiva. Sobre este concreto aspecto queda acreditado en el expediente que la Sección gestora conocía tal calificación incluso con anterioridad a su resolución denegatoria inicial de enero de 2023, sin que conste discrepancia alguna sobre este particular, por lo que como tal lo consideraremos también aquí.

De la redacción del artículo 3.2 B) del Texto Refundido citado con anterioridad se deduce, en lo que aquí afecta, que el exceso de adjudicación imputado a la reclamante, que en principio está sujeto a tributación en la modalidad de TP según dispone el número 1.A) del mismo artículo, en la medida en que sea consecuencia de la aplicación de alguno de los preceptos mencionados, deja de estar sujeto. Se pretende la aplicación del artículo relativo a la indivisibilidad de los bienes adjudicados, defendiendo la concurrencia del presupuesto de hecho del artículo 1062 párrafo primero del Código Civil, que establece lo siguiente:

“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.”

Sin ánimo de extendernos en ello, podemos calificar como bienes indivisibles a aquéllos que no pueden dividirse en partes diferenciadas sin perder su valor o desmerecerlo de forma desproporcionada, o sin que puedan destinarse a la función que les es propia (además de los supuestos de indivisibilidad jurídica que las leyes pudieran contemplar).

Sobre esta cuestión de la sujeción a la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas de los excesos de adjudicación declarados en supuestos de disolución de comunidades de bienes existe una abundante doctrina jurisprudencial cuya aplicación consideramos predicable en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra por similitud de su regulación con la estatal, pudiendo destacar la Sentencia número 1167/2020, de 16 de septiembre, del Tribunal Supremo (ECLI:ES:TS:2020:2881), en la que se afirma lo siguiente:

“Como doctrina general se ha dicho 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, si a la modalidad de actos jurídicos documentados.

Dicha doctrina parte, como presupuesto primero y esencial, de la indivisibilidad del bien, en el buen entendimiento de que dicha indivisibilidad relevante a los efectos que nos ocupan, como delimita la jurisprudencia, puede ser legal (cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico); material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien); y económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien).

Se exige, además, que resulte inevitable la adjudicación a uno sólo de los condóminos, esto es, que no sea posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno sólo de los copropietarios, de suerte que de producirse un exceso de adjudicación, la compensación en dinero opere como un elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario, en relación con la participación de cada uno.

En lo que ahora interesa, cabe apuntar que la finalidad perseguida sea con claridad el ejercicio de la facultad de división de la cosa común, esto es extintivo de la situación de condominio, y no estrictamente traslativo del dominio”.

Y la Sentencia concluye sosteniendo que *“la cuestión con interés casacional propuesta en el auto de admisión debe responderse que en interpretación del artículo 7.2.B), los excesos de derivados de la disolución de una comunidad de propietarios sí quedan sujetos al impuesto 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”.*

Dicha doctrina había sido ya aplicada en otras resoluciones del mismo TS, como en la Sentencia 1502/2019, de 30 de octubre, o en la Sentencia 1790/2020, de 17 de diciembre.

Es también reiterada la jurisprudencia que sostiene que la indivisibilidad a la que hemos hecho referencia no ha de predicarse separadamente de cada uno de los bienes que integren la comunidad, sino de ésta en su conjunto. Es decir, como en el presente supuesto, la especificación material de la cuota “ideal” que sobre los bienes que integran la sociedad de conquistas ostenta cada cónyuge, a efectos del presente Impuesto, supone que la contemplación de la existencia o no de excesos de adjudicación a favor de uno de ellos en su disolución debe predicarse en relación a la totalidad del neto patrimonial de la sociedad conyugal.

Ciertamente, como señala la jurisprudencia referenciada, si forman parte de la comunidad bienes indivisibles, su adjudicación a uno de los comuneros habría de ser compensada mediante la adjudicación a otros de bienes de la misma comunidad en cantidad suficiente como para cubrir su cuota o, por lo menos, para minorar la desproporción todo lo posible, produciéndose, en otro caso, un exceso de adjudicación sujeto al impuesto como transmisión patrimonial. Eso supone que, en el caso en cuestión, adjudicada la vivienda y su garaje a uno de los comuneros, cuyo valor ya supera el correspondiente a su participación en la comunidad, el resto de los bienes deberían haber sido adjudicados a su excónyuge para compensar o minorar, en la medida de lo posible, el exceso de adjudicación que se produce. Ahora bien, sea como sea, la adjudicación a uno de los excónyuges de dichos inmuebles ya produce, de por sí, un exceso de adjudicación derivado del hecho de que su valor supera el cincuenta por ciento del activo de la sociedad conyugal, por lo que tal exceso de adjudicación resulta inevitable, derivado de la propia indivisibilidad de los bienes adjudicados, y, por tanto, no está sujeto al Impuesto. Dicho de otro modo, el exceso de adjudicación “evitable” sería el del resto de los bienes y derechos adjudicados a la interesada, los cuales podrían haberlo sido a su excónyuge minorando así, en todo lo posible, la desigualdad de adjudicaciones, pero nunca el de la vivienda y garaje que, dado su carácter indivisible, siempre debería haberse adjudicado a uno de los cónyuges.

Así pues, en el presente supuesto, partiendo del valor neto del patrimonio partible y correspondiendo a cada uno de los excónyuges un cincuenta por ciento del mismo, el exceso de adjudicación producido en cuanto a la vivienda y anexo no estaría sujeto a la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas al derivarse de bienes calificados como indivisibles, y solo estaría sujeto a dicha modalidad como tal exceso la del resto de bienes y derechos adjudicados a la reclamante.

Ello supone la estimación de la reclamación resolución impugnada en relación con esta parte, de forma que debe reconocerse el derecho de rectificación de la autoliquidación presentada respecto de la vivienda y garaje, con devolución de los importes indebidamente ingresados junto con los intereses de demora que correspondan.

TERCERO.- Respecto al resto de devoluciones solicitadas, al haberse satisfecho como consecuencia de la tributación de los excesos de adjudicación realmente producidos, sujetos y no exentos del Impuesto, no podemos estimar dicha pretensión.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar parcialmente la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, anulando la resolución impugnada, reconociendo su derecho a que los órganos de gestión del Impuesto rectifiquen exclusivamente la autoliquidación presentada en relación con la vivienda y el garaje, procediendo a la devolución de los ingresos que indebidamente se hubiesen satisfecho junto con los intereses de demora que correspondan, a fijar en ejecución de la presente resolución, desestimando el resto de las pretensiones de la recurrente, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.