

SILVIA CANO ARTESEROS*Doctora en Derecho**Inspectora Tributaria de la Generalitat de Catalunya***Extracto:**

LA unión matrimonial, además de los efectos civiles en las relaciones personales de los cónyuges, implica una serie de efectos de carácter patrimonial que habitualmente se conoce como «régimen económico matrimonial». Dicho régimen incide a su vez en la fiscalidad de los esposos, tanto durante el período de tiempo en que es constante el matrimonio, como posteriormente, cuando pueden aparecer las llamadas «crisis matrimoniales» que derivan habitualmente en la separación, el divorcio o la nulidad. Dichas rupturas matrimoniales tienen un claro peso en el ámbito fiscal, puesto que tras un período más o menos largo de tiempo, los bienes de los esposos pueden haberse integrado en lo que sería un patrimonio común o no, pero en todo caso, requerirán de un cuidadoso estudio y análisis para determinar, en cualquier supuesto de hecho, cuáles serán las repercusiones fiscales que la disolución y liquidación del régimen matrimonial al que sometieron la vida en común puede deparar. La importancia a nivel cuantitativo de las consecuencias tributarias es realmente enorme, no tan sólo por el cada vez más elevado número de crisis y rupturas matrimoniales que anualmente se producen en España, sino porque, evidentemente, algunos efectos se prolongarán en el tiempo, como es el supuesto de las pensiones compensatorias.

El objetivo perseguido por este estudio es analizar cuáles son las repercusiones y consecuencias fiscales de las crisis matrimoniales y su materialización en la separación, el divorcio o la nulidad. Para ello, se plantea como punto de partida el comentario de los distintos regímenes económico matrimoniales vigentes en España, así como la regulación y las repercusiones fiscales de la disolución y liquidación de dichos regímenes. Se hará especial hincapié en el tratamiento fiscal que merecen las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos en el sistema tributario vigente. También se ha considerado importante dedicar un capítulo a la configuración jurídica y al tratamiento fiscal que merece la llamada compensación económica por el trabajo realizado para la casa o para el otro cónyuge, teniendo en cuenta que la legislación catalana es realmente protectora en este sentido del cónyuge que ve su situación patrimonial empobrecida tras la ruptura matrimonial. De igual manera, se hará un planteamiento de la regulación de la ruptura de las parejas o uniones de hecho, teniendo en cuenta también que la legislación catalana resulta ciertamente progresista en este sentido, y que la crisis en las relaciones de las parejas o uniones estables de hecho puede tener también repercusiones fiscales a considerar. Con la finalidad de completar el presente estudio, se ha considerado la necesidad de hacer un breve comentario al tratamiento fiscal que merece el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ante la disolución y liquidación del régimen económico matrimonial.

Sumario:

- I. El matrimonio y su régimen económico.
 1. El matrimonio como derecho fundamental de la persona y el régimen económico matrimonial.
 2. La sociedad de gananciales.
 - 2.1. Bienes privativos y bienes gananciales.
 - 2.2. Disolución y liquidación de la sociedad de gananciales.
 3. El régimen de separación de bienes.
 4. El régimen de participación.

- II. Disolución y liquidación del régimen económico matrimonial.
 1. Disolución y liquidación del régimen económico matrimonial de gananciales.
 - 1.1. Disolución de la sociedad de gananciales. Repercusión fiscal.
 - 1.2. Liquidación de la sociedad de gananciales. Repercusión fiscal.
 2. Liquidación del régimen de separación de bienes.
 3. Liquidación del régimen de participación en las ganancias.
 - 3.1. Configuración civil.
 - 3.2. Repercusión fiscal.
 4. Comentario sobre la jurisprudencia y las resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos dictadas en relación al tratamiento de los excesos de adjudicación y la exención prevista en el artículo 45.I.B) 3 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.
 - 4.1. Desestimación de las pretensiones.
 - 4.2. Estimación de las pretensiones.

- III. Tratamiento fiscal de las pensiones compensatorias y de las anualidades por alimentos en el ámbito del IRPF. Especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio y al ITP y AJD.
 1. Introducción.
 2. La pensión compensatoria del artículo 97 CC.
 - 2.1. Naturaleza de la pensión compensatoria.
 - 2.2. Formas de satisfacer la pensión compensatoria.
 - 2.3. Supuestos conflictivos.
 3. Pago de anualidades por alimentos.

- IV. La compensación económica por el trabajo realizado para la casa o para el otro cónyuge (la exigencia del justo equilibrio económico tras la ruptura matrimonial).
 1. Notas generales.
 - 1.1. Ámbito de aplicación.
 - 1.2. Carácter dispositivo de la compensación económica por razón de trabajo.
 2. Fundamento jurídico de la compensación económica del artículo 41 del Código de Familia.
 - 2.1. Antecedentes del precepto. Especial referencia al artículo 23 de la Compilación del Derecho Civil de Catalunya.
 - 2.2. Requisitos exigibles por el artículo 41 CF para conceder la compensación económica prevista.
 - 2.3. Compatibilidad de la compensación del artículo 41 CF y la pensión compensatoria del artículo 84 CF.
 - 2.4. Proceso de reclamación, determinación de la cuantía y pago de la compensación.
 3. Efectos fiscales de la compensación del artículo 41 CF.
 - 3.1. Introducción.
 - 3.2. Tratamiento fiscal de la compensación económica del artículo 41 de la Ley 9/1998 y del artículo 1.438 CC a efectos del IRPF.

- 3.3. Tratamiento fiscal de la compensación económica del artículo 41 de la Ley 9/1998 y del artículo 1.438 CC a efectos del ITP y AJD.
 - 3.4. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya en relación a la compensación económica del artículo 23 de la Compilación y 41 CF.
- V. Regulación de la ruptura de las parejas de hecho.
1. Planteamiento general.
 2. El sistema fiscal español y las parejas de hecho.
 - 2.1. IRPF.
 - 2.2. ITP y AJD.
 - 2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- VI. Tratamiento fiscal en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
1. Configuración legal.
 2. Disolución de la sociedad de gananciales.
 3. Régimen de separación de bienes.

Conclusiones.

Bibliografía.

I. EL MATRIMONIO Y SU RÉGIMEN ECONÓMICO

1. El matrimonio como derecho fundamental de la persona y el régimen económico matrimonial.

El artículo 32 de la Constitución Española establece que:

- «1. El hombre y la mujer tienen derecho a contraer matrimonio con plena igualdad jurídica.
2. La ley regulará las formas de matrimonio, la edad y capacidad para contraerlo, los derechos y deberes de los cónyuges, las causas de separación y disolución y sus efectos».

El artículo se enmarca en la Sección 2.^a (De los derechos y deberes de los ciudadanos), del Capítulo segundo (Derechos y libertades) del Título I (De los derechos y deberes fundamentales) de la Constitución de 1978, siendo por tanto un derecho que vincula a todos los poderes públicos. Por lo que respecta a la regulación del ejercicio del derecho al matrimonio, únicamente podrá hacerse con arreglo a una ley ¹, que deberá respetar el contenido esencial de la institución. Resulta curioso comprobar cómo el Código civil que regula la institución del matrimonio en el Título IV del Libro I no establece el concepto de matrimonio, a diferencia del artículo 1.1 de la Ley 9/1998, de 15 de julio, del Código de Familia que manifiesta:

«El matrimonio es una institución que da lugar a un vínculo jurídico, que origina una comunidad de vida en la que marido y mujer deben respetarse y ayudarse mutuamente y actuar en interés de la familia. Los cónyuges deben guardarse fidelidad y prestarse socorro mutuo».

¹ Cfr. artículo 53.1 de la Constitución Española de 1978.

Por lo que respecta al régimen económico matrimonial puede definirse así el conjunto de normas que establecen los intereses patrimoniales consecuencia del matrimonio, tanto en las relaciones internas de los cónyuges entre sí, como en las relaciones externas con terceros. La organización económica del matrimonio puede estructurarse de diferentes maneras, pudiendo plantear como sistemas más habituales los siguientes:

- a) *Sistema de libertad de determinación del régimen económico*: son los cónyuges los que determinan su propia normativa con ciertos límites;
- b) *Sistema de comunidad de bienes*: se forma una masa común bien con parte bien con la totalidad de los bienes de los cónyuges, cuyas rentas se afectan para los gastos y cargas familiares, pudiendo por tanto crear una «comunidad particular» (limitada a ciertos bienes) o una «comunidad universal» (comprende la totalidad de los bienes);
- c) *Sistema de separación*: cada cónyuge mantiene la propiedad de todos sus bienes, reteniendo también la administración (separación en puridad) o facultando al marido (sistema de reunión o dotal);
- d) *Sistema de participación*: se caracteriza porque funciona como un régimen de separación mientras se mantiene vigente, liquidándose al final como si de un régimen de comunidad se tratase.

Tanto el Código civil como las diferentes Compilaciones forales conceden libertad a los cónyuges para determinar el régimen económico matrimonial que deseen. En defecto de pacto conyugal, el Código civil prevé como sistema supletorio de primer grado la llamada «sociedad de gananciales» y como régimen supletorio de segundo grado el «régimen de separación de bienes». Por su parte las Compilaciones prevén distintos sistemas supletorios de primer grado:

- a) *Compilación del País Vasco* (exactamente Vizcaya y Álava): existe el régimen de «comunidad foral o comunicación», que puede asimilarse a una comunidad absoluta del tipo universal;
- b) *Compilaciones de Navarra y Aragón*: establece como régimen supletorio de primer grado la «sociedad conyugal de conquista» y la «sociedad legal aragonesa», que representan subsistemas del régimen de comunidad de adquisiciones;
- c) *Compilaciones de Catalunya y Baleares*: establecen como régimen supletorio de primer grado el régimen de separación de bienes;
- d) *Compilación de Galicia*: se establece en primer lugar el principio de libertad de pactos, en cuya virtud los cónyuges pueden en capítulos matrimoniales decidir el régimen económico que seguirá el matrimonio. En defecto de convenio, el régimen será el de la sociedad de gananciales ².

² La Compilación Gallega ha sido modificada mediante la Ley 4/1995, de 24 de mayo.

El principio básico de libertad de pactos entre los cónyuges aparece en el artículo 1.315 CC cuando afirma que:

«El régimen económico del matrimonio será el que los cónyuges estipulen en capitulaciones matrimoniales, sin otras limitaciones que las establecidas en este Código».

La facultad de organizar libremente el régimen económico matrimonial se realiza a través del mecanismo del otorgamiento en documento público notarial de las capitulaciones matrimoniales, que al amparo de lo dispuesto en el artículo 1.325 CC constituyen un acuerdo de naturaleza contractual, a partir del cual pueden los miembros de la pareja establecer, modificar o cambiar el régimen económico matrimonial, siendo el régimen legal de las mismas el siguiente:

- a) *Momento de otorgamiento*: pueden otorgarse antes o después de celebrarse el matrimonio ³;
- b) *Capacidad*: la norma establece dos particularidades del otorgamiento de capitulaciones como son por una parte el caso de los menores de edad, que requerirán del concurso y consentimiento de sus padres o tutor, «salvo que se limite a pactar el régimen de separación o participación» ⁴, y por otra, los incapacitados judicialmente, que sólo podrá otorgar capitulaciones matrimoniales con la asistencia de sus padres, tutor o curador ⁵;
- c) *Forma*: para la validez de las capitulaciones se requiere la forma documental pública, es decir, escritura pública, tratándose por ello de un contrato formal o solemne ⁶;
- d) *Publicidad*: el Código civil exige la publicidad de las capitulaciones matrimoniales mediante inscripción en el Registro Civil ⁷;
- e) *Modificación*: la modificación puede suponer tanto la sustitución del régimen económico matrimonial por otro como una alteración de aspectos concretos del régimen establecido anteriormente ⁸;
- f) *Invalidez*: en el caso de que no se respeten los límites establecidos por el Código civil, se establece que las reglas generales de los contratos regirán en la determinación de la invalidez de las capitulaciones ⁹, teniendo en cuenta que no se perjudicará a los terceros de buena fe;

³ Cfr. artículo 1.326 CC.

⁴ Cfr. artículo 1.329 CC, en relación los artículos 46.1 y 48 CC sobre capacidad para contraer matrimonio y dispensa por edad.

⁵ Cfr. artículo 1.330 CC en relación a los artículos 199 y siguientes CC.

⁶ Cfr. artículo 1.327 CC en relación con el artículo 1.280.3 CC.

⁷ Cfr. artículo 1.333 CC, en relación con los artículos 77 LRC, 264 y 265 RRC, 22 C.Co., 87.6, 92 y 93 RRM, 26 LH y 75 RH.

⁸ Cfr. artículos 1.331 y 1.332 CC.

⁹ Cfr. artículo 1.335 CC.

- g) *Límites*: únicamente se establece la limitación del artículo 1.328 CC en el sentido que será nulo cualquier pacto contrario a las normas y/o las buenas costumbres o que perjudique la igualdad de derechos de cada cónyuge ¹⁰.

2. La sociedad de gananciales.

El Código civil no nos ofrece una definición clara de la sociedad de gananciales, pero en su artículo 1.344 señala que:

«mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella»,

de tal manera que el Código determina la sociedad de gananciales como una comunidad de adquisiciones a título oneroso vigente el matrimonio, quedando excluidos de esa comunidad, por un lado, los bienes adquiridos con anterioridad a la celebración del matrimonio ¹¹, y por otro, los bienes y derechos adquiridos a título gratuito durante la vigencia del matrimonio ¹².

2.1. Bienes privativos y bienes gananciales.

En la sociedad de gananciales se encuentran tres tipos de patrimonios: los privativos de los dos cónyuges y el ganancial o masa común. La fórmula adoptada por el Código civil para determinar la naturaleza de cada uno de los bienes puede resumirse así:

- Se considerarán bienes comunes al matrimonio las ganancias obtenidas por cada uno de los cónyuges, así como las rentas de los bienes privativos pertenecientes a cada uno de ellos;
- Los bienes que se adquieran vigente el matrimonio para sustituir otros bienes calificados de privativos de los cónyuges se considerarán igualmente privativos. Si, por el contrario, los bienes adquiridos sustituyen a bienes comunes adoptarán esta última consideración;
- Existe una presunción legal de carácter *iuris tantum* por la que se presumen gananciales los bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente al marido o a la mujer ¹³.

¹⁰ Cfr. artículo 1.328 CC en relación al propio artículo 66 CC que manifiesta que «el marido y la mujer son iguales en derechos y deberes» y los artículos 14 y 32.1 de la Constitución. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la igualdad del marido y la mujer en el matrimonio entre otras en la STC 241/1988, de 19 de diciembre y la STC 159/1989, de 6 de octubre.

¹¹ Con independencia del título de adquisición, ya fuese gratuito u oneroso.

¹² Como puede ser una herencia o donación a favor de cualquiera de los cónyuges de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.346 CC.

¹³ Cfr. artículo 1.361 CC.

El Código civil ofrece una detallada clasificación de los bienes que conforman la sociedad de gananciales, y así clasifica cuáles son los privativos y cuáles los gananciales. El artículo 1.346 se dedica a la determinación de los primeros junto a otros preceptos de la norma en los que aparecen casos específicos de bienes privativos como son los artículos 1.348, 1.352 y 1.357.

Por su parte, el artículo 1.347 es el reservado a la clasificación de los bienes gananciales. Además, la norma civil permite a los cónyuges siempre que lo hagan de mutuo acuerdo, atribuir la condición de gananciales a los bienes que adquirieran a título oneroso durante el matrimonio, cualquiera que sea la procedencia del precio o contraprestación y la forma y plazos en que se satisfaga ¹⁴, pudiendo también hacer lo mismo para atribuir carácter ganancial a una adquisición realizada a título gratuito ¹⁵.

2.2. Disolución y liquidación de la sociedad de gananciales.

El Código civil establece que la sociedad de gananciales puede disolverse de dos formas distintas, de pleno derecho y por decisión judicial.

A. De pleno derecho

El artículo 1.392 CC determina cuáles son las causas:

- a) Disolución del matrimonio;
- b) Declaración de nulidad del matrimonio;
- c) Sentencia judicial de separación matrimonial;
- d) Acuerdo de los cónyuges de sustitución del régimen económico matrimonial por otro.

B. Por decisión judicial

El artículo 1.393 contempla las causas:

- a) Declaración judicial de incapacidad del otro cónyuge, declaración judicial de ausencia, o en quiebra o concurso de acreedores, o condena por abandono de familia;
- b) Realizar el otro cónyuge actos dispositivos o de gestión patrimonial que impliquen fraude, daño o peligro para los derechos del otro en la sociedad;

¹⁴ Cfr. artículo 1.355 CC.

¹⁵ Cfr. artículo 1.353 CC.

- c) Separación de hecho, bien por mutuo acuerdo bien por abandono del hogar, por un período superior al año;
- d) Incumplimiento grave y reiterado del deber de información y rendimientos de las actividades económicas.

Una vez se ha disuelto la sociedad, se procede a su liquidación, que se iniciará mediante la elaboración de un inventario del activo y pasivo que se integra en la misma ¹⁶. Posteriormente se determina el líquido de la masa social que se procederá a repartir por mitad entre los cónyuges, estableciendo el Código civil una serie de reglas de carácter supletorio para proceder en los casos más complejos a la liquidación y partición de la masa ganancial.

3. El régimen de separación de bienes.

Cabe afirmar que el régimen de separación de bienes es aquel en el que cada miembro del matrimonio conserva la propiedad de todos sus bienes pudiendo mantener también su administración y goce con total independencia respecto del otro cónyuge o bien permitir que estas dos últimas facultades recaigan sobre uno de ambos. La norma establece en el artículo 1.435 CC que existirá entre los cónyuges separación de bienes:

- a) Cuando así lo hubiesen convenido;
- b) Cuando los cónyuges hubieren pactado en capitulaciones matrimoniales que no regirá entre ellos la sociedad de gananciales, pero sin expresar cómo deben regirse sus bienes;
- c) Cuando se extinga, vigente el matrimonio, la sociedad de gananciales o el régimen de participación, a menos que por voluntad de los cónyuges se sustituyera por otro régimen diferente.

Respecto a la titularidad y a las facultades de administración, goce y libre disposición corresponde al cónyuge titular de dichos bienes, y en relación a las cargas del matrimonio, se establece que los cónyuges contribuirán al sostenimiento de las mismas y que a falta de convenio lo harán proporcionalmente a sus recursos económicos ¹⁷. En el supuesto que existan bienes en común de los esposos, deberá entenderse que corresponden a ambos por mitad en régimen de copropiedad o *pro indiviso* ordinario.

¹⁶ En este sentido se dispone así en los artículos 1.396, 1.397 y 1.398 CC.

¹⁷ Cfr. artículos 1.437 y 1.438 CC.

4. El régimen de participación.

En principio, el régimen de participación resulta extraño para la tradición jurídica española a pesar de hallarse recogido en el Código civil en su artículo 1.411¹⁸ y concordantes, ya que fue incorporado a la norma civil con motivo de las importantes reformas de 1981, que se inspiraron en este aspecto en el Derecho civil alemán¹⁹.

En el régimen de participación deben distinguirse dos períodos de forma clara: el período de vigencia y el período de posterior extinción del mismo.

Los artículos 1.411 y 1.413 CC disponen que cada uno de los cónyuges adquiere derecho a participar en las ganancias obtenidas por su consorte durante el tiempo en que dicho régimen haya estado vigente, y que se aplicarán durante ese período de tiempo las normas relativas al régimen de separación de bienes.

Por tanto, puede resumirse afirmando que mientras se halla vigente funciona como un sistema de separación puro, y que posteriormente a su extinción, se aplicará un reparto de las ganancias entre los cónyuges. Para ello, igual que en el régimen de gananciales, deberá tenerse en cuenta un patrimonio inicial y un patrimonio final de cada uno de los esposos, correspondiendo en todo caso al cónyuge que no goce de un incremento patrimonial o que lo haya tenido en menor medida, la mitad de las ganancias correspondientes al otro cónyuge²⁰.

II. DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO MATRIMONIAL

1. Disolución y liquidación del régimen económico matrimonial de gananciales.

1.1. Disolución de la sociedad de gananciales. Repercusión fiscal.

Por lo que respecta al régimen civil de la disolución del matrimonio regido por la sociedad de gananciales se remite al tratamiento que se ha realizado anteriormente procediendo ahora a tratar las consecuencias fiscales que corresponden. Debe recordarse que la disolución de la sociedad conyu-

¹⁸ Cfr. artículo 1.411 CC cuando establece que:

«En el régimen de participación cada uno de los cónyuges adquiere derecho a participar en las ganancias obtenidas por su consorte durante el tiempo en que dicho régimen haya estado vigente».

¹⁹ Debe decirse que de la experiencia conocida a lo largo de estos veinte años se trata de un régimen de escaso predicamento y menor aplicación, salvo en lo que ha servido como modelo inspirador respecto a la modificación del derecho de familia en el ámbito catalán, con la incorporación en primer lugar del artículo 23 CDCC y posteriormente del artículo 41 CF.

²⁰ Cfr. artículo 1.428 CC cuando afirma que «cuando únicamente uno de los patrimonios arroje resultado positivo, el derecho de la participación consistirá, para el cónyuge no titular de dicho patrimonio, en la mitad de aquel incremento».

gal no implica en modo alguno la traslación de los bienes entre los cónyuges y, por tanto, no se produce ningún hecho imponible sujeto a ITP y AJD, ni tampoco a ISD, no sufriendo graves alteraciones tampoco en el ámbito de IRPF ni de IP.

A. IRPF

La sentencia judicial firme por la que se declara la separación matrimonial y la disolución del régimen económico matrimonial tiene efectos respecto a la consideración de la unidad familiar y a la tributación conjunta. En relación al período impositivo, el artículo 12 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, señala que «el período impositivo será el año natural y el impuesto se devengará el día 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente».

Aquello que regula el artículo siguiente, es decir, el artículo 13, es el único supuesto por el que el período impositivo concluye antes del 31 de diciembre del año en curso, y que es la muerte del contribuyente ²¹.

La unidad familiar está formada por los esposos no separados legalmente y por los hijos menores –si los hay, excepto si viven independientemente de los padres con su consentimiento–, y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente y, por tanto, con la patria potestad prorrogada o rehabilitada. Al producirse la disolución del matrimonio, la unidad familiar será la formada por el padre o la madre y los hijos citados anteriormente, sin que en caso alguno nadie pueda formar parte de dos unidades familiares a la vez en un mismo período impositivo.

En cuanto a la tributación e imputación de las rentas en el IRPF, debe recordarse que es quien realiza la prestación de trabajo y obtiene la renta el sujeto que realiza el hecho imponible, quedando automáticamente sujeto al impuesto, con independencia del régimen económico matrimonial de la pareja. Es por ello que, una vez se ha producido la disolución del régimen, las rentas obtenidas por cada uno de los cónyuges deberán atribuirse directamente al cónyuge perceptor ²².

²¹ Cfr. artículo 13 de la Ley 40/1998, cuando señala que:

«El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto del 31 de diciembre».

Resulta curioso comprobar como la Ley 40/1998 ha suprimido los llamados «períodos partidos» que aparecían en la Ley 18/1991 y que tan buen resultado fiscal concedían a quienes contraían matrimonio durante el ejercicio. También eran de aplicación a los supuestos de nulidad, separación y divorcio de los contribuyentes que declaraban conjuntamente.

²² Téngase en cuenta que como señala MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *La fiscalidad del matrimonio y sus crisis: nulidad, separación y divorcio*, pág. 285:

«Estas rentas durante la vigencia del régimen ganancial se hacían comunes a los cónyuges -ahora disuelto, ya no- pero en el IRPF se atribuían al cónyuge que las obtenía. Ahora ya no se hacen gananciales pero, igual que antes, se siguen atribuyendo al cónyuge que las obtiene. Fiscalmente no se produce cambio alguno».

En relación a las ganancias o pérdidas patrimoniales, debe distinguirse:

- Bienes y actividades privativos durante la vigencia del régimen económico. Fiscalmente se atribuyen al cónyuge titular del bien, y por tanto, no sufre alteración alguna en su tratamiento al producirse la disolución;
- Bienes y actividades gananciales: una vez producida la disolución de la comunidad ganancial y no practicada aún la liquidación, continúan en situación de comunidad ordinaria, y por ello, deben atribuirse por mitad a cada miembro del matrimonio.

B. Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo absolutamente personal, en el que no existe ninguna posibilidad de considerar de forma conjunta patrimonios de diferentes miembros de la familia. Por ese motivo, el estado civil del contribuyente carece de incidencia en la realización del hecho imponible, al igual que el cambio que dicho estado civil pueda sufrir de un ejercicio fiscal a otro, puesto que lo único que se valora es la cuantía total de la masa patrimonial del contribuyente en el momento de producirse el devengo del impuesto²³. A tales efectos debe recordarse lo que establece el artículo 7 de la Ley 19/1991 en el sentido de que:

«la titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico-matrimonial sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación»;

de tal manera que la consecuencia directa es que se atribuyan por mitades iguales de los bienes a cada uno de los esposos, régimen éste que perdurará incluso cuando se produce la disolución de la sociedad de gananciales, hasta el momento en que se realice su liquidación y adjudicación.

C. ITP y AJD

Debe considerarse que la simple disolución de la sociedad de gananciales sin que se proceda momentáneamente a su liquidación no da lugar a la producción de hechos imposables sujetos al ITP y AJD en forma alguna. Un caso curioso que parte de la doctrina²⁴ ha apuntado es aquel en el que en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.408 CC:

²³ Cfr. artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio que afirma:

«el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha».

²⁴ Vid. MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, pág. 287 y concordantes.

«de la masa común de bienes se darán alimentos a los cónyuges o, en su caso, al sobreviviente y a los hijos mientras se haga la liquidación del caudal inventariado y hasta que se les entregue su haber; pero se les rebajarán de éste, en la parte que excedan de los que les hubiese correspondido en razón de frutos y rentas»,

de tal forma que podría producirse un traspaso de rentas que corresponderían de un cónyuge al otro, ya que este exceso de frutos y rentas debería disminuir posteriormente la parte del común que correspondería al cónyuge que los ha obtenido, o lo que es igual, constituiría un supuesto de consumo del patrimonio que era común, y una compensación entre los cónyuges. Como consecuencia, puede afirmarse que se trataría de un supuesto de hecho imponible de transmisión patrimonial onerosa recogido en el artículo 7.1.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de ITP y AJD. Podría ser calificado como de un supuesto de adjudicación en pago de deudas recogido en el artículo 7.2.A) del mismo cuerpo legal, en el que tanto el devengo como la liquidación tendrían lugar cuando se procediera a liquidar la sociedad y se redujera el importe que correspondería al cónyuge, a favor del otro, por los frutos percibidos en exceso con anterioridad.

1.2. Liquidación de la sociedad de gananciales. Repercusión fiscal.

A. IRPF

Ya se ha comentado anteriormente que al amparo de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se considera que no existe ninguna alteración en la composición del patrimonio cuando se produce la disolución, ya que simplemente se pasa de ser cotitular de unos bienes determinados a ser titular exclusivo de otros bienes, sin que por ello, se pueda dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, al no haberse ocasionado ningún hecho imponible, ni beneficio ni disminución patrimoniales. Será con efectos a unas posteriores transmisiones que puedan efectuarse cuando salgan a la luz las actualizaciones valorativas, lo que en su momento sí dará lugar a hechos imponibles concretos, sobre todo teniendo en cuenta que existe con toda seguridad alguna diferencia entre el valor de adquisición y el valor actual de los bienes. Las consecuencias fiscales que puedan producirse en el supuesto de transmisión posterior a un tercero restan pendientes hasta que se produzca la disposición, ya onerosa ya lucrativa, por parte del cónyuge titular.

Una salvedad debe realizarse, y es la siguiente: el artículo 31.2 de la Ley 40/1998 se refiere a la inexistencia de ganancia o de pérdida patrimonial en el caso en que la atribución de los bienes se realice entre los miembros del matrimonio, pero no cuando se procede a disolver la comunidad de gananciales enajenando a un tercero un bien ²⁵, supuesto este en el que se aflorará la ganancia o la pérdida pertinentes ²⁶.

²⁵ Según manifiesta MARTÍNEZ HORNERO, *op. cit.*, pág. 301, la adjudicación a un tercero bien puede ser para hacer frente con el importe obtenido a una carga de la comunidad, o bien para proceder a la posterior distribución de dicho importe entre los miembros de la sociedad conyugal que se disuelve y liquida.

²⁶ Como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de julio de 1997, no es el mismo caso que cuando los cónyuges se adjudican los bienes, supuesto en el que simplemente se causa una especificación de bienes en concreto que antes eran de titularidad común sobre la masa ganancial, sino que:

B. Impuesto sobre el Patrimonio

Debe hacerse una remisión a lo que se ha comentado en el apartado dedicado a la repercusión fiscal de la disolución de la sociedad de gananciales, puesto que el Impuesto de Patrimonio como impuesto personalísimo que es, únicamente tendrá en cuenta la titularidad de los bienes en la fecha del devengo, es decir, el 31 de diciembre del año en curso.

C. ITP y AJD

El artículo 45.I.B) 3 del TR del ITP y AJD señala que:

«Estarán exentas:

(...) 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».

Debe decirse que a pesar de toda la controversia que la interpretación de este precepto ha ocasionado cuando se ha intentado aplicar también a otros tipos de regímenes económico matrimoniales, este artículo resulta de una notable claridad en la determinación de la exención. Es decir, no ha lugar a duda que cuando las transmisiones patrimoniales sujetas se realizan entre los cónyuges, se produce un supuesto de exención, por lo que no resulta ni tan siquiera pensable intentar aplicar la exención a los supuestos en que la transmisión se efectúe a favor de un tercero, puesto que de la literalidad de la norma se desprende su imposibilidad de consideración²⁷. El problema nace cuando de las transmisiones que los cónyuges se efectúan entre sí con la finalidad de disolver y liquidar su régimen económico matrimonial, se produce algún exceso de adjudicación. La legislación prevé que no existe gravamen por las entregas o adjudicaciones que por disolución y liquidación del régimen económico realicen los cónyuges. Ahora bien, el problema como se ha dicho antes, surge en el momento de establecer el límite de las adjudicaciones por liquidación de la comunidad ganancial, motivo por el cual se hallan exentas de gravamen, y en qué punto existen transferencias o entregas de uno a otro cónyuge.

Mientras el resultado de la liquidación represente la atribución por mitades idénticas a ambos cónyuges de los bienes, no existirá gravamen alguno. El problema del caso estriba en que la distribución no sea por mitades exactas, sino que, por ejemplo, se atribuya a uno de los cónyuges la tota-

«con la consecuente adjudicación de unos bienes concretos en pago exclusivo de la mitad de los gananciales, sólo ha transformado un anterior derecho indeterminado sobre el patrimonio ganancial indiviso en un definitivo derecho individualizado sobre elementos determinados y específicos del mismo, resulta evidente que, con ninguno de los dos actos citados, se ha producido una transmisión dominical».

²⁷ Debe reconocerse que la literalidad del precepto en ocasiones ha provocado innumerables conflictos interpretativos como se está comentando a lo largo de este estudio.

lidad de un bien. En principio, las normas tributarias realizan una distinción entre si se trata o no de una liberalidad de un cónyuge hacia el otro. En el primer supuesto, el ordenamiento jurídico nos indica que podría producirse una adquisición lucrativa constitutiva del hecho imponible recogido en el artículo 3 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el segundo supuesto, podría pensarse que cuando uno de los cónyuges, al recibir unos bienes sobre los que tiene claramente un derecho preferente de adjudicación, debe abonar al otro la diferencia en dinero, al amparo de lo dispuesto en los artículos 1.406 y 1.407 CC; es que está recibiendo algo que va más allá del pago de su parte de gananciales, por lo que durante mucho tiempo se ha afirmado que no había derecho a aplicar la exención, por tratarse de un exceso de adjudicación.

Precisamente, el artículo 7.2.B) del TR de ITP y AJD establece que constituye hecho imponible sujeto al tributo los excesos de adjudicación, salvo los previstos legalmente en la regulación civil de los testamentos, o lo que es igual:

«Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código civil y disposiciones de derecho foral, basadas en el mismo fundamento».

Ahora bien, la interpretación que cabe realizar del precepto puede ser mucho más amplia, y ello sin caer en una aplicación analógica, prohibida por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria. En este sentido, afortunadamente, se pronunció el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de junio de 1999, que es objeto de múltiples comentarios a lo largo del presente estudio, ya que constituye el punto de partida básico para considerar de forma más adecuada a la realidad social imperante aquellas adjudicaciones que los cónyuges realizan llegada la ruptura matrimonial. Así pues, la citada sentencia establece que la obligación de compensación de un cónyuge al otro no constituye un exceso de adjudicación, sino la consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común, por tanto, el hecho de que el artículo 7.2.B) del TR entienda como no sujetos únicamente los excesos de adjudicación declarados que surgen de dar cumplimiento a determinados preceptos del Código civil, reguladores todos ellos de comunidades hereditarias, no citando ningún precepto relativo a las comunidades voluntarias, no resulta suficiente argumento jurídico.

Así, el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico tercero de la sentencia mencionada afirma que:

«La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente».

El Tribunal considera que la compensación económica realizada no puede en momento alguno ser calificada de compra de la otra cuota, sino, simplemente de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 CC, y en relación con éste, también el artículo 406.

A modo de conclusión, manifestar que actualmente, y como consecuencia de la postura del Tribunal Supremo, se considera que esta forma de salir de la comunidad forzosa, concretando o materializando un derecho abstracto en otro concreto, no constituye una transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales, pudiendo aplicarse por ello la no sujeción al impuesto de las comunidades voluntarias juntamente con las hereditarias contempladas literalmente en la norma.

2. Liquidación del régimen de separación de bienes.

Como bien afirma la doctrina, resulta un poco extraño referirse a la liquidación del régimen de separación de bienes dada la naturaleza de dicho régimen económico matrimonial, ya que su característica fundamental es precisamente la ausencia de comunidad patrimonial conyugal, puesto que a pesar de poder existir bienes comunes a ambos cónyuges, se trataría del mismo supuesto que el de dos personas sin vínculo conyugal, pues como afirma algún autor, el artículo 1.437 CC manifiesta claramente que no se forma entre los unidos matrimonialmente ningún tipo de comunidad de carácter conyugal, y en el supuesto de que de formarse sería únicamente respecto de algún bien en concreto y además, se trataría de una comunidad ordinaria regulada por los artículos 392 y concordantes CC²⁸. Así pues, cualquier adjudicación y/o transmisión entre los cónyuges realizada a partir de la disolución del matrimonio, en principio, se regirá en todos sus efectos fiscales de igual manera que si los mismos hechos se produjeran entre personas no unidas por vínculo matrimonial.

La norma civil prevé que cada miembro del matrimonio proceda a quedarse con aquello que le es propio y si existen dudas sobre la titularidad de algún bien, el Código dispone una serie de reglas para determinar a quién corresponde. No obstante, puede continuar la situación de copropiedad ordinaria regulada en el artículo 392 CC, de tal manera que si uno de ellos decidiera enajenar al otro su participación, deberá estarse a lo dispuesto tanto en la normativa civil como en la fiscal de carácter general²⁹. Ésta resulta ser la teoría aceptada por prácticamente la totalidad de la doctrina así como por la jurisprudencia de este país hasta fechas muy recientes. Debe decirse que desde hace unos años se han ido manifestando voces en el sentido de entender que se trata de supuestos muy especiales y que por ello resultan susceptibles de la aplicación precisa y prudente de la normativa fiscal general. Es decir, ante la cesión de una mitad indivisa de la vivienda que fue conyugal de un esposo al otro en el ámbito del régimen matrimonial de separación de bienes, no cabe considerar que se trata de una transmisión onerosa típica, y por ello, no sería de aplicación el tipo de gravamen del 6% (o 7% en Catalunya) contemplado por la normativa fiscal. A este cambio de consideración ha contribuido enormemente la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, cuando ha afirmado que:

²⁸ Díez PICAZO: *Sistema de Derecho Civil*, vol. IV.

Vid. artículo 1.437 CC en el sentido de que:

«En el régimen de separación pertenecerán a cada cónyuge los bienes que tuviese en el momento inicial del mismo y los que después adquiera por cualquier título. Asimismo corresponderá a cada uno la administración, goce y libre disposición de tales bienes».

²⁹ Vid. Díez PICAZO: *op. cit.*

«la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente»,

de tal forma que viene a consolidar la postura adoptada frente a la cuestión en alguna otra resolución judicial anterior³⁰. Resulta interesante comprobar cómo la jurisprudencia «menor» ha ido trazando tímidamente en los últimos años el camino hacia el cambio de consideración de la tributación de las adjudicaciones de bienes en el régimen de separación de bienes. En un apartado del presente trabajo se analizarán algunas de las sentencias más representativas al respecto.

3. Liquidación del régimen de participación en las ganancias.

3.1. Configuración civil.

Como ya se ha comentado con anterioridad, el régimen de participación en las ganancias incorporado a nuestra normativa civil, con motivo de las reformas del Código civil de 1981, es únicamente aplicable mediante deseo expreso de los cónyuges manifestado en capitulaciones matrimoniales. Se trata de un régimen cuya particularidad más importante aparece en el momento de su disolución y liquidación, puesto que recordando lo que dispone el artículo 1.411 CC:

«en el régimen de participación, cada uno de los cónyuges adquiere derecho a participar en las ganancias obtenidas por su consorte durante el tiempo en que dicho régimen haya estado vigente»,

por lo que mientras llega ese momento, cada uno de ellos resulta plenamente autónomo económicamente, conservando por ello la administración, el disfrute y la libre disposición tanto de aquellos bienes de los que era titular en el momento de casarse como de aquellos otros que puede haber adquirido con posterioridad. Por lo que respecta a la obligación de corresponder al levantamiento de las cargas matrimoniales, recuérdese que la normativa remite al régimen propio de separación de bienes, por lo que a falta de acuerdo expreso de los cónyuges, se realizarán en proporción a sus respectivos recursos económicos.

³⁰ El Tribunal Supremo se manifestó de la siguiente manera en su Sentencia de 23 de mayo de 1998:

«la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero».

Algún autor ha manifestado que la diferencia más notable entre el régimen de participación y el de gananciales es que el beneficio que se obtiene continúa siendo individual y no se produce la «comunicación», por lo que no existen bienes comunes. Únicamente en el momento en que se procede a la liquidación aparece un crédito cuyo importe nace de la contabilización total de los beneficios y las pérdidas de cada uno de los patrimonios ³¹.

3.2. Repercusión fiscal.

A. IRPF

Debe manifestarse que el efecto en el IRPF de la liquidación del régimen de participación en las ganancias es prácticamente idéntico a la liquidación del régimen de gananciales, y ello es así tal y como demuestra la propia Ley 40/1998, cuando manifiesta que ³²:

«se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio...

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico-matrimonial de participación».

Por lo que respecta, las consecuencias fiscales son las siguientes:

a) Efectos en el cónyuge pagador

No constituyen gasto fiscalmente deducible, ni tampoco se concretarán, en el supuesto de realizar el pago mediante la entrega de bienes, los incrementos o disminuciones de patrimonio que se hayan ido generando a lo largo del período de tiempo en que ha sido titular de los mismos, por la diferencia de valores entre el actual y el de adquisición.

b) Efectos en el cónyuge perceptor

Debe afirmarse que en este caso tampoco tendrá ningún efecto fiscal remarcable el hecho de que reciba ganancias a partir de la disolución y liquidación del régimen, y que por tanto, no constituirá renta gravable por este impuesto. Y no lo será ni si lo que percibe es dinero en efectivo ³³, ni tampoco si lo que se le entrega por parte del otro cónyuge es

³¹ Vid. DÍEZ PICAZO: *op. cit.*

³² Cfr. artículo 31.2 de la Ley 40/1998.

³³ Como bien afirma MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, pág. 314, una cuestión es la entrada de dinero en efectivo en el patrimonio del cónyuge perceptor, y otra distinta el supuesto siguiente:

«cosa distinta son los rendimientos posteriores que el cónyuge perceptor, una vez titular de esos recursos, pueda obtener de los mismos, o de los bienes a que los haya aplicado (depósitos bancarios, acciones, inmuebles, etc.), que seguirán las reglas generales de gravamen».

un bien determinado, ya que tampoco este supuesto constituirá un incremento de patrimonio, siendo a partir de ese momento titular del mismo pero sin gravamen alguno en sede de IRPF ³⁴.

B. Impuesto sobre el Patrimonio

En este impuesto sí que la liquidación del régimen de participación puede tener efectos visibles, y ello resulta claro si recordamos que el devengo del impuesto se produce el día 31 de diciembre de cada año, con lo cual, si en esa fecha el cónyuge deudor o pagador ha satisfecho la participación que le corresponde al cónyuge acreedor o perceptor, ve evidentemente disminuida su masa patrimonial, y consecuencia directa es que su base imponible a efectos del impuesto será menor. *A sensu contrario*, si a la fecha del devengo del impuesto el beneficio ha sido obtenido por el cónyuge acreedor o perceptor, se ha producido un aumento en su masa patrimonial, lo que repercutirá evidentemente en un incremento de su base imponible ³⁵.

Cuando se produce la liquidación del régimen de participación, nacen en los cónyuges el derecho a percibir y la obligación a pagar, por tanto, es el instante en el que se producen efectos patrimoniales en ambos. Debe recordarse que esta situación se ha de mantener a la fecha del devengo del impuesto, porque si llegado el día 31 de diciembre del año que corresponda, la masa patrimonial del cónyuge que ha sido deudor se ha visto incrementada por otros bienes o derechos, no se habrá producido una efectiva minoración de la base imponible imputable a esa causa, sino que deberá hacerse el recuento del total patrimonial neto de dicho contribuyente. Y lo mismo sucede con el cónyuge perceptor, si llegado el momento del devengo del impuesto, ha visto su masa patrimonial disminuida por pérdida, consumo, enajenación, o cualquier otra causa, motivo por el que, evidentemente, su base imponible será menor.

³⁴ Resulta necesario volver a insistir en el hecho de que el propio artículo 31.2 de la Ley 40/1998 prohíbe la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos. Como consecuencia directa de esta prohibición es que el beneficio o pérdida producidos no se devenga ahora, pero se concretará en el momento en que se produzca una posterior enajenación del bien por parte del cónyuge perceptor a favor de un tercero.

³⁵ Recuerda MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, págs. 314 y 315, la diferencia de tratamiento con el régimen de gananciales:

«Éste es un efecto que no se produce en la disolución del régimen ganancial, y es consecuencia del distinto contenido que uno y otro régimen tienen.

En el régimen ganancial durante su vigencia los cónyuges son los titulares comunes de los bienes de tal naturaleza; y como tales titulares, en el IP, se sujetan y atribuyen por mitad a cada uno de los cónyuges.

Recordemos que el artículo 7, párrafo segundo, de la Ley 19/1991, del IP, establece que la titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico-matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra participación.

Por eso, cuando se liquida el régimen ganancial, y se adjudican bienes a los cónyuges, meramente se produce una sustitución de aquella cuota participativa en lo común por la titularidad de bienes concretos, y la situación patrimonial no se afecta».

C. ITP y AJD

Ante este impuesto debe realizarse una distinción respecto al hecho de que el crédito sea abonado con cargo a dinero en efectivo o con cargo a bienes concretos. Y ello es así por que en el último caso, el punto de vista tanto doctrinal como jurisprudencial ha sufrido un cambio en su configuración recientemente como ya se ha comentado a lo largo de este estudio.

a) Entrega de dinero en efectivo

Si se trata de una entrega de dinero en efectivo, se produce un hecho imponible exento del ITP y AJD, al amparo de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 4 por el que se declaran exentas las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifique en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones.

b) Entrega en bienes

Ya se ha dicho que éste es un supuesto muy controvertido, a pesar de los intentos que tanto la doctrina como la jurisprudencia están efectuando por establecer un criterio uniforme. En principio y hasta hace relativamente poco³⁶, se consideraba casi de forma unánime que la satisfacción del crédito hecho en bienes, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 1.432 CC, suponía una transmisión de bienes del cónyuge deudor o pagador a favor del cónyuge acreedor o perceptor, resultando por tanto un hecho imponible sujeto y no exento al ITP y AJD. La gran diferencia de tratamiento respecto de la sociedad de gananciales hacía injusto el resultado. Tanto la doctrina³⁷ como la jurisprudencia –en su gran mayoría, sin olvidar que voces críticas ya apuntaban la necesidad de interpretar de forma más coherente las normas– consideraban que el distinto tratamiento fiscal tenía su razón de ser en la expresa literalidad de la norma, es decir, que cuando el artículo 45.I.B) 3 manifiesta:

«Estarán exentas...

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»,

³⁶ Debe recordarse la enorme importancia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, que ha venido a cambiar radicalmente la idea de que hasta el momento existía respecto a la atribución de una mitad indivisa de un bien a favor de otro comunero, máxime si éste era el otro cónyuge.

³⁷ Vid. MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, pág. 316, en la que reproduce el punto de vista dominante hasta hace poco. No debe olvidarse que la publicación de su obra tuvo lugar con anterioridad a la publicación de la STS de 28 de junio de 1999, que ha supuesto un revulsivo en el tratamiento fiscal de estas adjudicaciones.

esta norma no podía ser interpretada de forma amplia respecto de los supuestos del régimen de separación de bienes ni tampoco del de participación, dado que en principio no existe sociedad conyugal alguna en ninguno de los dos casos, y porque expresamente se refería a la sociedad conyugal. Como consecuencia, se entendía que la adjudicación de un bien por parte del cónyuge pagador a favor del cónyuge perceptor no se diferenciaba en absoluto de la enajenación del mismo bien a favor de un tercero, resultando por tanto sujeta al impuesto.

Como ya se ha dicho, el Tribunal Supremo determinó en su Sentencia de 28 de junio de 1999, ya comentada a lo largo de este estudio, un cambio radical en el tratamiento fiscal de las adjudicaciones y, como muestra de ello, se reproduce una de las manifestaciones vertidas en la decisión:

«la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente».

Y todo ello sin caer en una vulneración de la interdicción de la analogía que prevé la Ley General Tributaria, ya que como también señala el Tribunal en su sentencia, no se produce en este supuesto una extensión, más allá de sus términos estrictos, del ámbito ni del hecho imponible ni de las exenciones o bonificaciones tributarias ³⁸.

4. Comentario sobre la jurisprudencia y las resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos dictadas en relación al tratamiento de los excesos de adjudicación y la exención prevista en el artículo 45.I.B) 3 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

4.1. Desestimación de las pretensiones.

- **Sentencia 379/1997, de 28 de abril, del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya.**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Ponente: Ilmo. Sr. D. Joaquín Vives de la Cortada Ferrer-Calbetó

La Sala de lo Contencioso del TSJC desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEARC de 16 de noviembre de 1993, desestimatoria a su vez de la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado por la Oficina Liquidadora de Terrassa en concepto del ITP y AJD.

³⁸ Insistiendo en este punto, *vid.* fundamento jurídico 3.º *in fine* de la sentencia mencionada anteriormente.

El supuesto de hecho planteado era la cesión de la vivienda en sustitución de la pensión compensatoria acordada como consecuencia de la separación matrimonial. El Tribunal considera que no es aplicable la exención prevista en el artículo 48.I.B) 3 del TR ITP y AJD ya que el régimen económico matrimonial existente durante la vigencia del matrimonio era el de separación de bienes, y que tampoco procedía considerar la aplicación de la exención del artículo 48.I.B) 4 del mismo texto ya que no existía una entrega de dinero, sino de un bien inmueble, así como que no se realizaba el pago de una indemnización sino de una pensión acordada con motivo de la separación matrimonial. O lo que es lo mismo, que las exenciones contempladas en el texto legal se refieren única y exclusivamente a supuestos en los que los cónyuges hayan constituido un patrimonio en común y que lo hayan aportado a la sociedad conyugal de comunidad de bienes, situación que difiere del régimen de la actora y su marido.

Así, la sentencia manifiesta en su fundamento jurídico segundo que las exenciones solicitadas:

«se refieren a supuestos en los que los cónyuges hayan constituido un patrimonio en común y que lo hayan aportado a la sociedad conyugal, por tanto, es preciso que exista un régimen económico conyugal de comunidad de bienes (gananciales, participación en las ganancias, etc.) ya sea porque los cónyuges así lo hayan establecido al formular capitulaciones matrimoniales, ya sea porque se han sometido a alguno de los regímenes económico matrimoniales previstos en el Código Civil o en la Compilación y, como quiera que, en el presente caso, el régimen económico matrimonial de la actora y su marido, durante la vigencia del matrimonio, lo fue el de separación de bienes, resulta claro que esta exención no es aplicable.

(...) la propia actora (...) pide una interpretación integradora, sin embargo, esta interpretación aparece vedada en el apartado 1 del artículo 24 de la Ley General Tributaria, al establecer que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones", por todo ello el recurso contencioso-administrativo no puede prosperar».

4.2. Estimación de las pretensiones.

- **Sentencia de 28 de junio de 1997, del Tribunal Supremo.**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Ponente: Ilmo. Sr. Pascual Sala Sánchez

La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo declaró no haber lugar al recurso de casación en interés de ley formulado por la comunidad autónoma de Baleares contra una sentencia del TSJ de la comunidad.

La administración tributaria en este caso consideraba que existía un exceso de adjudicación dado que en el curso de un proceso de separación se había adjudicado un piso y una plaza de *parking* a la esposa, que habían sido adquiridos por ambos cónyuges proindiviso con anterioridad y constante el matrimonio bajo el régimen de separación de bienes, procediendo la esposa a compensar económicamente al marido copropietario. La interesada consideraba que no existía un exceso de adjudicación, sino que la compensación era consecuencia directa de la indivisibilidad de la cosa común, sin que en caso alguno pudiera calificarse de compra de la cuota del esposo.

El Tribunal Supremo considera que en caso alguno se ha producido un supuesto de hecho imponible sujeto al ITP y AJD, ya que la división y adjudicación de la cosa común constituyen actos internos de la comunidad de bienes en los que no se produce una traslación del dominio, de tal manera que consecuentemente, por primera transmisión sólo podrá entenderse la que tiene como destinatario un tercero, y no otro comunero. Y así se manifiesta en su fundamento jurídico tercero:

«La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente».

- **Sentencia de 28 de junio de 1996, del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya.**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Ponente: Ilmo. Sr. D. Andrés Salcedo Velasco

La Sala de lo Contencioso del TSJC estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEARC de 22 de diciembre de 1992, desestimatoria a su vez de la reclamación interpuesta contra el acto de liquidación en concepto del ITP y AJD. El Tribunal considera que está exenta del pago de transmisiones patrimoniales la adjudicación a la esposa de la mitad indivisa del piso conyugal privativo del marido a pesar de ser el régimen económico matrimonial el de separación de bienes. No se puede denegar la aplicación de la exención por el hecho de que se adjudiquen bienes privativos o no privativos o el que los cónyuges no hayan constituido un patrimonio común o no hayan aportado el bien que se va a adjudicar, sino que es suficiente que la esposa haya aportado su trabajo a la casa para considerar que realmente se ha realizado la aportación a la sociedad conyugal que requiere el artículo 48.I.B) 3 del TR de 1980.

La actora se había separado de su esposo siendo el régimen económico matrimonial vigente durante su unión el de separación de bienes. En el convenio de separación de mutuo acuerdo se había pactado que «en concepto de pensión compensatoria el esposo transfiere a la esposa su mitad indivisa del piso conyugal... comprometiéndose a firmar cuantos documentos sean necesarios para ello».

El convenio fue ratificado judicialmente y el esposo mediante escritura pública cedió en favor de la actora su mitad indivisa, en sustitución de la pensión compensatoria del artículo 97 CC, solicitando a esos efectos la exención del pago del impuesto por el carácter de sustitutiva de la pensión que tenía la transmisión realizada. La Oficina Liquidadora competente estimó inaplicable la exención soli-

citada del artículo 48.I.B) 3, por considerar que la exención era únicamente aplicable a la disolución de la sociedad de gananciales. La postura de la administración tributaria era muy rígida en la interpretación del supuesto, como ya manifestó el Tribunal en su fundamento jurídico segundo:

«La Administración admite que el solo hecho de hallarse el matrimonio regido por el régimen de separación de bienes es insuficiente para denegar la exención, pero insiste en la necesidad de la constitución de un patrimonio en común aportado a la sociedad, y siendo la comunidad *pro indiviso* formada sobre los inmuebles una comunidad ordinaria, no hay aportación.»

El Tribunal razona afirmando que la norma habla de «aportación de bienes» como presupuesto de adjudicación verificada en pago de los mismos, y que, gramaticalmente se entiende por bien la realidad que posee un valor positivo y es estimable, de tal manera que el Tribunal no halla ninguna dificultad en estimar aplicable la exención, pues el trabajo o la dedicación a la familia son realidades positivas de valor estimable, por lo que puede perfectamente existir aportación de bienes sin formación de patrimonio común.

- **Resolución de 10 de febrero de 2000, del Tribunal Económico-Administrativo Central**
Vocalía 4.^a

Se recurre una liquidación tributaria por ITP por considerar que no se han producido excesos de adjudicación. La no sujeción como exceso de adjudicación de la adjudicación de cosa indivisible o que desmerezca mucho su división no queda limitada a la disolución de una comunidad hereditaria sino que admite su aplicación a otras comunidades de bienes.

El propio Tribunal considera que a pesar de que la tesis mantenida con anterioridad era que la excepción contenida en el artículo 7.2.B) se limitaba únicamente a la disolución de una comunidad hereditaria cuando se trataba de una cosa indivisible o que desmereciera mucho su división, no siendo extrapolable a ninguna otra comunidad de bienes, la verdad es que ese criterio se había visto modificado a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, que admite su aplicación a otras comunidades de bienes distintas.

III. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PENSIONES COMPENSATORIAS Y DE LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF. ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y AL ITP Y AJD

1. Introducción.

Del análisis de la literalidad de los preceptos reguladores puede afirmarse que con carácter general se distinguirán los supuestos siguientes:

a) Efectos para el pagador

De acuerdo con el artículo 46.2 de la Ley 40/1998 ³⁹ supone una reducción de la base imponible para el pagador:

«Base liquidable general.

La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, exclusivamente, las siguientes reducciones:

1. (...)
2. Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial».

b) Efectos para el perceptor

- De acuerdo con el artículo 16.2.f) de la Ley 40/1998, es un supuesto de sujeción y no exención para el cónyuge:

«2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

(...)

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley»;

- De acuerdo con el artículo 7.k) de la Ley 40/1998, es un supuesto de sujeción y exención para los hijos perceptores de alimentos:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial».

³⁹ Cfr. artículo 71.2 de la Ley 18/1991, que regulaba el IRPF anteriormente y que daba un tratamiento fiscal similar.

2. La pensión compensatoria del artículo 97 CC.

2.1. Naturaleza de la pensión compensatoria.

Una de las características propias, desde un punto de vista civil, de la pensión compensatoria es que constituye una prestación que pretende evitar que con motivo de la separación judicial o el divorcio uno de los cónyuges sufra una disminución en el nivel de vida del que disfrutaba constante el matrimonio. Supone una reducción de la base imponible del cónyuge deudor o pagador, desde un punto de vista fiscal, siempre y cuando se cumpla la condición de que la pensión haya sido establecida a favor del cónyuge y se haya satisfecho por decisión judicial ⁴⁰.

2.2. Formas de satisfacer la pensión compensatoria.

No debe olvidarse que un elemento básico a considerar en toda pensión compensatoria es su actualización anual que se fijará, bien en el convenio regulador, bien en la propia resolución judicial, siendo habitualmente la forma más común de cumplir con la obligación el pago periódico de una cantidad en efectivo. Nada obsta, sin embargo, que se establezcan diferentes maneras cambiando la forma fijada en sentencia judicial ⁴¹ por alguno de los supuestos que a continuación se comentarán.

A. Sustitución de la pensión por una renta vitalicia

- **IRPF:** Debe manifestarse que mientras para el cónyuge pagador representa la posibilidad de reducir su base imponible en una cantidad equivalente al importe de la renta anual pagada, para el perceptor nace la duda sobre si ha de considerarse como un rendimiento del trabajo, al amparo del artículo 16.2.f) de la Ley 40/1998, o como un rendimiento del capital mobiliario, según lo dispuesto en el artículo 23.3.b) y c) de la Ley 40/1998. Hay que decir que un sector significativo de la doctrina afirma que las cantidades satisfechas por renta vitalicia deben considerarse como rendimientos del trabajo, ya que a pesar de su denominación literal «renta vitalicia» resulta claro que proceden de situaciones de rupturas

⁴⁰ Exigencia de la literalidad del precepto que establece la pensión compensatoria como reducción de la base liquidable general del impuesto para el cónyuge pagador.

⁴¹ Cfr. artículo 99 CC cuando señala que:

«En cualquier momento podrá convenirse la sustitución de la pensión fijada judicialmente conforme al artículo 97 por la constitución de una renta vitalicia, el usufructo de determinados bienes o la entrega de un capital en bienes o en dinero».

Cfr. también con los artículos 467 a 552 CC en relación con el derecho de usufructo y los artículos 1.802 a 1.808 CC respecto a la renta vitalicia.

matrimoniales a diferencia del que sería el contrato real de renta vitalicia típico regulado en el artículo 1.802 CC, que implica una transferencia dominical de un capital en bienes muebles o inmuebles ⁴².

- **Impuesto sobre el Patrimonio:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el derecho a la percepción de una renta vitalicia constituye un hecho imponible sujeto a dicho tributo, y deberá ser declarado por el perceptor o pensionista. Por lo que respecta al importe que será objeto de declaración, el artículo 17.2 de la Ley 19/1991 dispone la forma en que ha de calcularse ⁴³.
- **ITP y AJD:** Se produce el hecho imponible recogido en el artículo 7.1.B) del TR aprobado por el RDL 1/1993, de 24 de septiembre. El sujeto pasivo será el pensionista, de acuerdo con el artículo 8.g), mientras que la base imponible será obtenida, según establece el artículo 10.2.f), capitalizándola al interés básico del Banco de España ⁴⁴ y, de acuerdo con las reglas establecidas en la norma para valorar los usufructos ⁴⁵, se considerará respecto del importe obtenido tras la capitalización efectuada, la parte que corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

B. Constitución de un derecho de usufructo

- **IRPF:** En el momento de la constitución, el obligado al pago se podrá aplicar la reducción en la base imponible por el importe del derecho de usufructo en el momento de su constitución, de acuerdo con el artículo 46.2 de la Ley 40/1998, mientras que el cónyuge acree-

⁴² No debe olvidarse el concepto de renta vitalicia que ofrece el artículo 1.802 CC:

«El contrato aleatorio de renta vitalicia obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas por un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego con la carga de la pensión».

⁴³ De acuerdo con lo establecido en la norma, las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁴⁴ El artículo 68 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, establece:

«Las referencias efectuadas en la legislación vigente al tipo de interés básico del Banco de España se entenderán realizadas al tipo de interés legal del dinero determinado en la Ley de Presupuestos del Estado».

⁴⁵ Las reglas de valoración del usufructo a las que se hace referencia aparecen en el mismo artículo 10.2 a) del TR, que establece:

«El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total».

dor deberá declarar su percepción como rendimiento de trabajo irregular ⁴⁶, puesto que se ha ido produciendo mientras ha durado la relación matrimonial. Por lo que respecta a los ejercicios fiscales posteriores, el cónyuge perceptor y usufructuario debería tributar de acuerdo con la esencia de los rendimientos percibidos.

- **Impuesto sobre el Patrimonio:** Una vez constituido el usufructo, el valor de los bienes sobre los que recae ese derecho real queda descompuesto en virtud de la desmembración de titularidades que se produce, de tal manera que el usufructuario deberá computar y declarar el valor del usufructo, mientras que el nudo propietario deberá computar y declarar el valor de la nuda propiedad que será la diferencia entre la plena propiedad y el derecho de usufructo ⁴⁷.
- **ITP y AJD:** De acuerdo con lo dispuesto en el RDL 1/1993, constituido el derecho real de usufructo, nace el hecho imponible contemplado en el artículo 7.1.B), siendo sujeto pasivo el usufructuario o cónyuge perceptor de la pensión compensatoria, ya que es la persona a cuyo favor se constituye según dispone el artículo 8.c), mientras que la base imponible será la que se señala en el artículo 10.2 a), es decir, en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1% menos por cada año más con el límite mínimo del 10% del valor total, y cuando se trate de un usufructo temporal, se reputará proporcional al valor de los bienes, en razón del 2% por cada período de un año, sin exceder del 70%.

C. Entrega de un capital en bienes o en dinero

- **IRPF:** Se procede a la sustitución del pago periódico de la pensión por un pago único ⁴⁸, constituyendo para el cónyuge deudor o transmitente una reducción de la base imponible en el ejercicio fiscal en el que se realice ⁴⁹. Téngase en cuenta que si el pago se realiza a través de la entrega de bienes, puede existir una posible ganancia patrimonial ⁵⁰. Por lo que respecta al cónyuge acreedor, constituirá un rendimiento de trabajo irregular, sin olvidar

⁴⁶ Se trataría en la mayoría de los casos, salvo matrimonios de muy reducida duración, de un rendimiento cuyo período de generación superaría los dos años.

⁴⁷ Así se manifiesta el artículo 20 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio cuando dispone que: «los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la presente Ley.»

⁴⁸ El pago único puede efectuarse en dinero en efectivo o en bienes.

⁴⁹ Vid. en este sentido la STS de 24 de octubre de 1998.

⁵⁰ La Dirección General de Tributos manifestó en una consulta del 13 de julio de 1995 que:

«por otro lado, y dado que la compensación a cargo del interesado se va a satisfacer mediante la entrega de bienes muebles e inmuebles, deberá computar los correspondientes incrementos o disminuciones de patrimonio que se deriven de su transmisión, con aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores previstos en el artículo 45.2 de la Ley del impuesto.»

por ello que, si el capital que es objeto de entrega implica un beneficio superior al que se derivaría de la pensión compensatoria, se producirá un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ⁵¹.

- **Impuesto sobre el Patrimonio:** Debe recordarse que el momento del devengo del impuesto, o sea, el 31 de diciembre del año en curso, determinará la titularidad de los bienes o dinero recibidos, y por tanto, la obligación de incluirlos en la base imponible del sujeto pasivo.
- **ITP y AJD:** Si el objeto de la transmisión es un bien indivisible y no dinero en efectivo, debe tenerse en cuenta que hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, se consideraba que la transmisión de un bien de un cónyuge a otro como pensión compensatoria constituía un hecho imponible sujeto al impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1.A) del RDL 1/1993. A la luz del pronunciamiento judicial cabe afirmar que se trataría de un supuesto no sujeto al amparo de lo dispuesto en el artículo 7.2.B) de dicha norma.

2.3. Supuestos conflictivos.

A. Divorcio

Algunos autores se han planteado si cuando el artículo 46.2 de la Ley 40/1998 se refiere a que el favorecido debe ser «el cónyuge», debe formularse la pregunta de si las pensiones compensatorias satisfechas como consecuencia de una sentencia de divorcio pueden reducir también la base imponible del cónyuge deudor, teniendo en cuenta que mediante el divorcio se produce la disolución del vínculo matrimonial, y por tanto, el beneficiario ya no es cónyuge del pagador. En este sentido se han pronunciado diversos Tribunales Económico-Administrativos manifestando que la interpretación debe ser flexible ⁵².

B. Nulidad matrimonial

En este supuesto habitualmente se efectúa el pago de una indemnización que pretende compensar económicamente los problemas y molestias con los que se ha encontrado el «cónyuge de buena fe» ⁵³ a partir de la convivencia llevada a cabo sin que efectivamente existiera un vínculo matrimonial. Se manifiesta evidente la imposibilidad de aplicar el tratamiento fiscal correspondien-

⁵¹ Sería un supuesto subsumible en la definición que del hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones nos ofrece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, ya que sería una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*.

⁵² La flexibilidad en la interpretación implica que el beneficiario de la pensión puede ser perfectamente el «ex-cónyuge», puesto que como se ha manifestado la RTEAR de Andalucía de 30 de octubre de 1997, se estaría delimitando excesivamente el ámbito de aplicación de la reducción establecida en la Ley 40/1998 al caso de la separación judicial en la que todavía existe el vínculo matrimonial.

⁵³ *Cfr.* artículo 98 CC cuando afirma que:

«El cónyuge de buena fe cuyo matrimonio haya sido declarado nulo tendrá derecho a una indemnización si ha existido convivencia conyugal, atendidas las circunstancias previstas en el artículo 97.»

te a la pensión compensatoria del artículo 97 CC a esta indemnización del artículo 98 CC, máxime si recordamos que la analogía está terminantemente prohibida en derecho tributario ⁵⁴. Resulta, por tanto, claro que la indemnización prevista en el artículo 98 CC representa para el contribuyente perceptor de la misma una renta de las incluidas en el concepto del hecho imponible del artículo 2 de la Ley 40/1998, derivándose así su calificación de ganancia patrimonial de acuerdo con el léxico impuesto en la Ley 40/1998 ⁵⁵.

En la misma línea interpretativa se ha manifestado la AEAT en una resolución ⁵⁶ en la que afirmó que:

«la indemnización derivada de una sentencia de nulidad matrimonial tributará como incremento de patrimonio para el beneficiario y como disminución patrimonial para el pagador».

C. Pagos efectuados con anterioridad a dictarse la sentencia

Parece existir unanimidad en la doctrina en admitir como reducción los pagos que se realicen con anterioridad a la obtención de la resolución judicial, siempre y cuando se pueda justificar la existencia de dichos pagos mediante cualquier prueba admitida en Derecho, tal y como ya se han pronunciado algunos Tribunales Económico-Administrativos ⁵⁷. Ahora bien, se exige que los requisitos (pago efectivo y resolución judicial, sin que se reclame en momento alguno que sea firme) se produzcan en el mismo ejercicio fiscal, ya que si no coinciden en el tiempo, el cónyuge obligado al pago no podrá aplicarse la reducción de la base imponible hasta el ejercicio en que se haya dictado la sentencia ⁵⁸.

No deja de sorprender, por otro lado, que para el cónyuge acreedor y perceptor de la pensión se aplique como criterio de imputación temporal el de caja y no el de devengo ⁵⁹. Sería más lógico dar un tratamiento fiscal coherente tanto para el cónyuge pagador como para el perceptor, independientemente de si la autoridad judicial ha aprobado o no en el mismo período de tiempo el convenio matrimonial o ha dictado la sentencia oportuna.

⁵⁴ Cfr. artículo 23.3 de la Ley 230/1963, General Tributaria, redactado de acuerdo con la modificación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando señala que:

«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.»

⁵⁵ Así, el artículo 31 de la Ley 40/1998 manifiesta que:

«1. 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 aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.»

⁵⁶ Vid. resolución de la AEAT de 22 de febrero de 1995.

⁵⁷ En este sentido existen la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de marzo de 1998 y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Catalunya de 7 de diciembre de 2000.

⁵⁸ La Dirección General de Tributos se ha pronunciado al respecto en una resolución de 1 de julio de 1998.

⁵⁹ Debe recordarse que el artículo 16 de la Ley 40/1998 hace referencia a las cantidades percibidas, y por tanto, ingresadas. Dada la falta de coherencia interna en el tratamiento que reciben el cónyuge deudor y el acreedor se está comprobando la ausencia de imposición de sanciones tributarias a quienes no declaran correctamente.

D. Inexistencia de desequilibrio económico y cargas del matrimonio

En el supuesto de que no se fijara en el convenio o en la resolución judicial pensión alguna por no producirse entre los miembros de la pareja desequilibrio económico, resulta evidente también la inexistencia de la reducción de la base imponible ⁶⁰.

Ahora bien, es muy habitual que en los convenios se fije la obligación para uno de los cónyuges de hacer efectiva una cantidad como contribución a las cargas del matrimonio, pero sin definir si corresponden a una pensión compensatoria o a una pensión de alimentos, ni tampoco las personas beneficiarias de dicha cantidad. La administración tributaria ha interpretado que en esa situación el importe desembolsado debe considerarse en su totalidad alimentos para los hijos, sin que por ello sea posible aplicarse la reducción, mientras que los Tribunales Económico-Administrativos han razonado que ante la dificultad de definir exactamente qué es «contribución a las cargas del matrimonio» y «quiénes son las personas beneficiarias», deberá dividirse la cantidad pagada entre todos los posibles sujetos destinatarios ⁶¹, de tal manera que se produciría la reducción de la base imponible del cónyuge deudor.

E. Cargas y gravámenes del hogar conyugal ⁶²

Sería posible caracterizar esta situación como una sustitución de la pensión compensatoria convenida judicialmente, de acuerdo con lo analizado en el artículo 99 CC, que haría posible la reducción de la base imponible del cónyuge deudor y representaría en el cónyuge acreedor un rendimiento del trabajo, habitualmente irregular ⁶³.

⁶⁰ Resulta interesante comprobar el contenido de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya de 12 de enero de 2001, que analiza un supuesto en que no se pactó pensión alguna por no haber desequilibrio, pero sin embargo, se estableció en el convenio regulador que el esposo se obligaba a pagar una cantidad a la esposa para el **levantamiento de las cargas del matrimonio**, significando también en el texto que «...la presente separación no produce desequilibrio económico... renunciando a la pensión compensatoria».

⁶¹ La AEAT se pronunció en un informe jurídico de 1996 mientras que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya lo hizo en una resolución de 5 de noviembre de 1997. Resulta también interesante ver el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 28 de enero de 1999, en el que manifestó que en estos supuestos debe aplicarse las reglas de la atribución de rentas de los entes sin personalidad jurídica al igual que establece el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

⁶² Representa el típico supuesto en que en el momento de la ruptura matrimonial restan pendientes de pago cuotas e intereses de créditos hipotecarios que gravan el que fue en su día domicilio conyugal, procediéndose a la sustitución de la pensión compensatoria o del pago de las anualidades por alimentos.

⁶³ Tanto la AEAT, en su resolución de 2 de marzo de 1995, como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya, en su resolución de 12 de enero de 2001 ya comentada, han entendido que se trata de asimilaciones al pago de obligaciones alimenticias, al amparo de lo dispuesto en el artículo 142 CC cuando manifiesta:

«Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica.»

3. Pago de anualidades por alimentos.

El artículo 142 CC define con amplitud qué debe entenderse por alimentos, y en ese sentido manifiesta:

«Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica.

Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y aun después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable.

Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo».

El Código de Familia catalán también ha definido de forma similar qué debe entenderse por alimentos, produciéndose una divergencia en el último apartado de la norma que parece calcada. Así expone en su artículo 259 que:

«Se entiende por alimentos todo lo indispensable para el mantenimiento, la vivienda, el vestido y la asistencia médica del alimentista; así como los gastos para la formación si éste es menor, y para la continuación de la formación, una vez llegado a la mayoría de edad, si no la ha finalizado antes por causa que no le sea imputable. Asimismo, los alimentos incluyen los gastos funerarios».

Mientras las anualidades por alimentos satisfechas a favor de los hijos no reducen en forma alguna la base imponible del cónyuge pagador⁶⁴, cuando se satisfacen a favor de otros alimentistas como pueden ser el cónyuge, los ascendientes y los hermanos sí que procede la reducción, con la salvedad de que tratándose del cónyuge debe distinguirse entre los casos de separación y los casos de divorcio o nulidad, puesto que al desaparecer el vínculo matrimonial, desaparece la obligación de prestar alimentos, y se sustituye la obligación alimenticia por la pensión compensatoria (art. 97 CC) o por la indemnización al cónyuge de buena fe (art. 98 CC)⁶⁵.

⁶⁴ Cuando el beneficiario es un hijo, ya se ha dicho que no procede la reducción en la base imponible del cónyuge pagador, pero para quien percibe constituye renta exenta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2.k) de la Ley 40/1998.

⁶⁵ Tanto la AEAT como los Tribunales Económico-Administrativos admiten, dada su indefinición, la reducción de la base imponible en los supuestos de divorcio cuando la compensación se hace alegando que se trata de alimentos.

IV. LA COMPENSACIÓN ECONÓMICA POR EL TRABAJO REALIZADO PARA LA CASA O PARA EL OTRO CÓNYUGE (LA EXIGENCIA DEL JUSTO EQUILIBRIO ECONÓMICO TRAS LA RUPTURA MATRIMONIAL)

1. Notas generales.

1.1. *Ámbito de aplicación.*

La llamada compensación económica por el trabajo realizado para la casa, regulada en el artículo 1.438 CC y de forma más específica y completa en los artículos 23 de la Compilació del Dret Civil de Catalunya ⁶⁶ (en adelante CDCC) y 41 del Código de Familia ⁶⁷ (en adelante CF). Así los preceptos señalan que:

Artículo 1.438 CC:

«Los cónyuges contribuirán al sostenimiento de las cargas del matrimonio. A falta de convenio lo harán proporcionalmente a sus respectivos recursos económicos. El trabajo para la casa será computado como contribución a las cargas y dará derecho a obtener una compensación que el Juez señalará, a falta de acuerdo, a la extinción del régimen de separación».

Artículo 23 CDCC:

«El cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, se haya dedicado a la casa o haya trabajado para el otro cónyuge tendrá derecho a recibir de éste, cuando se extinga el régimen de separación judicial, divorcio o nulidad del matrimonio, una compensación económica, si por razón de dicho defecto retributivo se ha generado una situación de desigualdad entre su patrimonio y el del otro cónyuge.

A falta de acuerdo, esta compensación será fijada judicialmente atendiendo a la incidencia familiar de la actividad del cónyuge que la reclame, la cuantía de la desigualdad patrimonial producida y demás circunstancias del caso.

⁶⁶ El artículo 23 CDCC ha sido el precedente e inspirador legislativo del actual artículo 41 del Código de Familia, ya que como la propia disposición final primera de la Ley 9/1998 establece, se sustituyen por el Código de Familia los artículos 6 a 62 de la Compilación.

⁶⁷ El Código de Familia fue aprobado por el Parlament de Catalunya mediante la Ley 9/1998, de 15 de julio. El Código refunde en un único cuerpo legal la regulación catalana sobre derecho de familia que hasta el momento se hallaba dispersa en diferentes normas y, a la vez, regula nuevas facetas del Derecho de familia en el territorio catalán, como es el caso de los efectos comunes de la nulidad, la separación judicial y el divorcio.

La compensación se podrá satisfacer en dinero o en bienes del patrimonio del cónyuge que deba pagarla, como él quiera y en plazos que no excedan de los tres años».

Artículo 41 CF:

- «1. En los casos de separación judicial, divorcio o nulidad, el cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica, en caso de que se haya generado, por este motivo, una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto.
2. La compensación debe satisfacerse en metálico, salvo acuerdo entre las partes o si la autoridad judicial, por causa justificada, autoriza el pago con bienes del cónyuge obligado. El pago debe tener efecto en un plazo máximo de tres años, con devengo de interés legal desde el reconocimiento, caso en el que puede acordarse judicialmente la constitución de garantías a favor del cónyuge acreedor.
3. El derecho a esta compensación es compatible con los demás derechos de carácter económico que corresponden al cónyuge beneficiado, y debe ser tenido en cuenta para la fijación de estos otros derechos».

Téngase en cuenta que la disposición final primera de la Ley 9/1998, de 15 de julio, establece que se sustituyen por los correspondientes preceptos del presente Código de Familia los artículos 6 a 62 de la Compilación del Derecho Civil de Catalunya, redactados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 8/1993, de 30 de septiembre, de modificación de la Compilación en materia de relaciones patrimoniales entre cónyuges, salvando lo contemplado en la disposición transitoria segunda relativa a las instituciones dotales y paradotales. Es por ello que la regulación general del régimen económico de separación de bienes en el Código de Familia no cambia sustancialmente de la que aparecía en la Compilación, habiéndose producido una estimable mejora en la sistemática, puesto que la compensación por razón del trabajo a la que se le dedicaba un solo artículo (23 CDCC) aparece ahora en el artículo 41 (relativo al contenido del derecho) y en el artículo 42 (relativo al ejercicio procesal del derecho) ⁶⁸ e introduce en el artículo 43 la regulación del ejercicio de la acción de división de los bienes en proindiviso de los cónyuges sujetos al régimen de separación de bienes.

⁶⁸ Cfr. artículo 42.1 del Código de Familia cuando afirma que:

«El derecho a la compensación económica establecido en el artículo 41 sólo puede ejercerse en el primer procedimiento en el que se solicite la separación, el divorcio o la nulidad, y, por tanto, no puede formularse en el eventual procedimiento subsiguiente de nulidad o divorcio, salvo que haya habido reconciliación y nueva convivencia y en razón de la misma».

Con independencia del ámbito de aplicación territorial de las normas, puede afirmarse que contienen similitudes, pero también grandes divergencias, ya que si bien el artículo 1.438 CC contempla una compensación económica exigible sin tener en cuenta el motivo por el que se acaba el régimen de separación de bienes, siempre y cuando tenga su razón de ser en el trabajo realizado para la casa, el contenido del artículo 41 CF se remite únicamente a los procesos de separación judicial, divorcio o nulidad, ampliando el contenido incluyendo el trabajo realizado para el otro cónyuge sin retribución o retribución insuficiente ⁶⁹.

1.2. *Carácter dispositivo de la compensación económica por razón de trabajo.*

El artículo 41 CF se configura como una norma de derecho dispositivo, ya que el derecho a la compensación aparece sometido al principio rogatorio y tiene por tanto una naturaleza renunciabile ⁷⁰, resultando por tanto válida la renuncia posterior del derecho a la compensación, tanto si es expresa como tácita ⁷¹, sin que exista duda razonable respecto a la posibilidad de formular una renuncia anticipada ⁷² siempre que como dispone el propio Código de Familia se convenga en capítulos matrimoniales formalizados en escritura pública ⁷³ puesto que el artículo 15 de dicha norma determina el contenido de los capítulos matrimoniales que podrán ser otorgados antes o después del matrimonio ⁷⁴ señalando en especial que:

- «1. En los capítulos matrimoniales puede determinarse el régimen económico matrimonial, convenir heredamientos, realizar donaciones y establecer las estipulaciones y pactos lícitos que se consideren convenientes, incluso en previsión de una ruptura matrimonial».

Tanto es así que se ha considerado incluso que al amparo de esta previsión se podría acordar la cuantía de una hipotética compensación económica que se podría llegar a devengar en el caso de

⁶⁹ De una forma u otra, debe haberse producido un claro desequilibrio económico en perjuicio de uno de los cónyuges que se halla habilitado a solicitar dicha compensación. En este sentido se manifiesta MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, pág. 351.

⁷⁰ En este sentido se han manifestado algunas sentencias en relación al artículo 23 de la Compilación, que resulta ser el precedente del artículo 41 CF, y así lo han hecho la Sentencia de la Audiencia Provincial de Tarragona de 20 de marzo de 1996, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 2 de septiembre de 1996, y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de marzo de 1997, que en su fundamento jurídico 5 manifiesta que se trata de un «derecho de naturaleza dispositiva y de carácter sancionador».

⁷¹ Vid. VENDRELL I FERRER, Eudald: *La liquidació del règim de separació de béns*, pág. 367.

⁷² A pesar ello, y refiriéndose al artículo 23 CDCC, parte de la doctrina había negado dicho supuesto como, por ejemplo, GETE-ALONSO Y CALERA, Carmen: *La compensación económica derivada de la liquidación del régimen de separación de bienes*, pág. 3.

⁷³ *Cfr.* artículo 17.1 CF cuando señala que «Los capítulos matrimoniales y sus modificaciones deben otorgarse en escritura pública».

⁷⁴ *Cfr.* artículo 15.2 CF.

separación judicial, divorcio o nulidad del matrimonio, pudiendo los cónyuges si así lo consideran y en virtud del principio de la autonomía de la voluntad acordar los efectos económicos de la compensación en el convenio regulador ⁷⁵.

Debe tenerse en cuenta también que la norma aprobada por el Parlament de Catalunya el mismo día que el Código de Familia, y que regula las llamadas parejas o uniones de hecho ⁷⁶, confiere igual derecho a aquel miembro de la pareja (con independencia de que sea heterosexual u homosexual) que en el momento de la ruptura convivencial sufra la misma desigualdad del artículo 41 CF ⁷⁷, sin que deba pensarse que el contenido de las regulaciones sea idéntico, ya que, si bien en la ruptura matrimonial cabe hablar de carácter dispositivo del derecho de compensación, no lo es en las parejas o uniones de hecho, como ya establece el propio artículo 3 de la Ley 10/1998 ⁷⁸.

2. Fundamento jurídico de la compensación económica del artículo 41 del Código de Familia.

2.1. Antecedentes del precepto. Especial referencia al artículo 23 de la Compilación del Derecho Civil de Catalunya.

Tal y como se ha comentado anteriormente, el artículo 41 CF ha venido a sustituir al artículo 23 de la Compilación ⁷⁹. Tanto el uno como el otro han venido a suponer un alejamiento de los trabajos preparatorios efectuados en los anteproyectos de 1989 y 1990, que proponían la posible aplicación al régimen de separación de bienes que se disolvía por razón de separación judicial, divorcio o nulidad de las normas propias del régimen económico de participación de las ganancias ⁸⁰. La solución adoptada cambiaba la idea de participar en las ganancias por la de efectuar una real compensación de la desigualdad económica que se había producido por haber trabajado para la casa o para el

⁷⁵ Vid. ORTUÑO MUÑOZ, Pascual: *El régimen económico conyugal de la Compilación Catalana, después de la reforma de la Ley 8/1993*, pág. 396, en donde afirma que:

«La posibilidad de pactar la compensación de mutuo acuerdo en los convenios reguladores que se produzcan con ocasión de las separaciones o divorcios consensuados, será bien acogida por la práctica forense pues se eliminan algunos de los inconvenientes de la pensión compensatoria del artículo 97 del código civil...».

⁷⁶ Ley 10/1998, de 15 de julio, de uniones estables de pareja, DOGC n.º 2.687, de 23 de julio de 1998, págs. 9.155 a 9.159.

⁷⁷ Por lo que respecta a las uniones heterosexuales su regulación se halla en el artículo 13 mientras que las uniones homosexuales tienen la regulación de la compensación económica en el artículo 31.

⁷⁸ Cfr. artículo 3.1 *in fine* de la Ley 10/1998, cuando establece que:

«También pueden regular las compensaciones económicas que convengan para el caso de cese de la convivencia con el mínimo de los derechos que regula este capítulo, los cuales son irrenunciables hasta el momento en que son exigibles».

⁷⁹ El artículo 23 de la Compilación fue introducido por la reforma que supuso la Ley 8/1993, de 30 de septiembre, publicada en el DOGC n.º 1.807, de 11 de octubre de 1993.

⁸⁰ Vid. en este sentido MIRAMBELL, Antoni y CASANOVAS, Anna: *Anàlisi dels diferents aspectes de la regulació del règim econòmic-familiar. Especial consideració del nou règim de participació en els guanys*, págs. 93 a 100.

otro cónyuge sin retribución o con una retribución insuficiente, de tal manera que el otro cónyuge había obtenido un claro y cuantificable beneficio a partir del sacrificio económico y profesional del reclamante.

2.2. Requisitos exigibles por el artículo 41 CF para conceder la compensación económica prevista.

A. Extinción del régimen económico matrimonial por separación judicial, divorcio o nulidad

A diferencia de lo establecido en el antiguo artículo 23 CDCC, el artículo 41 CF no hace referencia alguna al supuesto de que el derecho a la compensación nace «cuando se extingue el régimen por separación judicial, divorcio o nulidad»⁸¹. Sin embargo, no hay duda alguna para considerar que se extingue el régimen ya que uno de los efectos directos de las sentencias por las que se dicta la separación judicial, el divorcio o la nulidad matrimonial es precisamente la extinción del régimen económico⁸².

B. El enriquecimiento injusto

Mientras el artículo 23 CDCC se hallaba vigente, sectores doctrinales estudiosos de la materia se manifestaron en una triple dirección:

- La compensación económica prevista en el precepto tenía un claro fundamento «indemnizatorio» dirigido a resarcir un daño objetivamente causado, como era la desigualdad generada entre los patrimonios de cada miembro del matrimonio⁸³;
- Otros consideraban que era un intento de introducir los beneficios del régimen de participación en el de separación de bienes⁸⁴;
- Finalmente otros se ceñían a la figura del enriquecimiento injusto⁸⁵, criterio finalmente adoptado por el artículo 41 CF.

La duda planteada en estos momentos es hasta qué punto la falta de retribución o insuficiente retribución provocará un enriquecimiento injusto, ya que también el trabajo realizado para la casa comportará una contribución a las cargas del matrimonio, sin que por ello se deba retribuir. Parece que el sentido en el que debe interpretarse la norma es la referencia a la «falta o insuficiente retri-

⁸¹ Vid. MIR PUIG, Carlos: *Estudi sobre el nou article 23 i sobre el nou règim de participació en els guanys introduïts per la Llei de modificació de la Compilació del Dret Civil de Catalunya en matèria de relacions patrimonials entre cònjuges*, pág. 331.

⁸² Cfr. en este sentido los artículos 73 y 76.3 CF.

⁸³ Vid. ROCA TRÍAS, Encarna: *Institucions del Dret Civil*.

⁸⁴ Vid. BAYO DELGADO: *Consideraciones procesales a propósito de la Ley 8/1993*.

⁸⁵ Vid. MIR PUIG, Carles: *Estudi sobre el nou article 23... op. cit.*

bución» teniendo en cuenta que, por sus propias características, el trabajo desarrollado debería ser retribuido, y así sería en los casos en que la actividad doméstica del cónyuge o el trabajo para el otro sobrepasen de la «simple contribución a las cargas del matrimonio», que se produce cuando del trabajo efectuado por un cónyuge se proporciona al otro un claro ahorro que evidentemente incrementará su patrimonio. Es por ello que lo dispuesto en el artículo 41 CF no debe entenderse simplemente como el pago a la contribución de las cargas familiares, sino como el resarcimiento a una actividad que en el pasado provocó un claro beneficio y ganancia en el otro miembro del matrimonio. Debe pensarse que, si un cónyuge se dedica a jornada completa a la casa o presta sus servicios al otro cónyuge, este otro miembro de la pareja podrá dedicar todo su tiempo y esfuerzo personal en desarrollar una carrera profesional y/o empresarial que evidente y lógicamente le reportará unos beneficios económicos superiores, con la ventaja de no tener tampoco que retribuir a una tercera persona para que realice las tareas de la casa y/o cuidados familiares, quedando dicho cónyuge liberado de esas obligaciones. Mientras tanto, quien se dedica totalmente a la casa o a prestar sus servicios profesionales al otro cónyuge verá estancadas sus posibilidades laborales.

C. Actividad realizada sin retribución o retribución insuficiente

La norma reconoce de manera sutil algo que difícilmente se ha sabido apreciar nunca: el valor económico del trabajo doméstico, así como la importancia que este tipo de actividad laboral tiene en el ámbito familiar ⁸⁶. Debe decirse en defensa del Código de Familia que es una norma ciertamente progresista, ya que valora el trabajo doméstico –habitualmente desarrollado por la mujer– en varias ocasiones: así, además del artículo 41 CF, hace referencia al mismo en el artículo 5.1 CF cuando computa el trabajo doméstico como contribución a los gastos familiares.

Por lo que respecta a la retribución se plantea un interesante problema: la valoración del trabajo para la casa. No debe tenerse en cuenta única y exclusivamente el que sería valor de mercado para llegar a determinar el valor del trabajo, puesto que el trabajo doméstico es lo que podría denominarse un «concepto indeterminado» ya que integra un conjunto de actividades de características muy diversas, y además, porque si sólo se tiene en cuenta el «valor de mercado», es decir, lo que se pagaría a un tercero para que realizara dichas tareas, en realidad, lo que se está provocando es la depreciación de la capacidad profesional que el cónyuge que lo realiza tiene, ya que se mantiene encasillado (quizá sería más correcto decir encasillada) en esas funciones, y se olvida que pierde competitividad profesional.

D. Desigualdad patrimonial

El Código de Familia exige que entre el enriquecimiento del cónyuge deudor y el empobrecimiento del cónyuge acreedor exista una relación de causa-efecto ⁸⁷. Esta exigencia ya aparecía también en el artículo 23 CDCC, y tiene su razón de ser en el hecho de que resulta clara la relación

⁸⁶ Tanto es así que algunos autores manifiestan que se trata de la producción de los llamados «bienes domésticos» no susceptibles de comercialización, y así lo ha señalado SOLÉ FELIU en la obra citada.

⁸⁷ *Cfr.* artículo 41 CF cuando afirma «en caso de que se haya generado, por este motivo...».

existente entre el incremento del patrimonio del cónyuge deudor producido progresivamente durante el transcurso de la convivencia matrimonial a costa de los trabajos desarrollados por el cónyuge acreedor. Aparece suficientemente razonable el hecho de que la desigualdad patrimonial se produce por la escasa o nula retribución percibida sin que exista la posibilidad de desarrollar un trabajo externo que aporte beneficios económicos.

2.3. Compatibilidad de la compensación del artículo 41 CF y la pensión compensatoria del artículo 84 CF.

Afortunadamente, el legislador catalán tuvo el acierto de incluir en el artículo 41.3 CF la referencia expresa a la compatibilidad entre la compensación por desigualdad patrimonial y la pensión compensatoria que aparece en el artículo 97 CC, que en el ámbito del Código de Familia se sitúa en su artículo 84 CF. Y se afirma que es un acierto ya que durante años ha existido una gran controversia respecto a considerar su compatibilidad entre sí o no, resultando tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial poco pacíficas las conclusiones, ya que, a modo de ejemplo, mientras las Audiencias Provinciales de Girona, Lleida y Tarragona reconocían la compatibilidad de lo dispuesto entonces en el artículo 23 CDCC y el artículo 97 CC, la Sección 12.^a de la Audiencia Provincial de Barcelona radicalizaba su postura reiterando la incompatibilidad entre ambas, alegando en multitud de resoluciones que:

«el enorme paralelismo de esta prestación con la contenida en el artículo 97 CC, pues sendas prestaciones económicas coinciden en su naturaleza jurídica –al hallarse sometidas al principio de rogación y renunciabilidad–, y se fundan en la misma razón o causa de pedir –desequilibrio económico matrimonial que determina la concesión de una prestación–, de suerte que el artículo 97 CC, de contenido más amplio, abarca o recoge las circunstancias que para la concesión de la prestación exige el artículo 23 CDCC, y únicamente difieren en cuanto a la forma de pago...⁸⁸».

Por todo ello, el legislador introdujo el apartado 3 del artículo 41 CF para finalizar de una vez con situaciones dudosas que no hacían más que incrementar la inseguridad del justiciable ante la hipotética interpretación que algún Tribunal pudiera realizar, no dejando así lugar a dudas:

«El derecho a esta compensación es compatible con los demás derechos de carácter económico que corresponden al cónyuge beneficiado, y debe ser tenido en cuenta para la fijación de estos otros derechos».

⁸⁸ Entre otras, *vid.* Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 12.^a, de 1 de abril de 1997, ponente Sr. Juan Miguel Jiménez de Parga Gastón; Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 12.^a, de 20 de abril de 1997, ponente Sr. Antonio López-Carrasco Morales; Sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 12.^a, de 13 de octubre de 1997, de 2 de diciembre de 1997 y de 3 de diciembre de 1997, todas ellas, ponente Sra. M.^a Isabel Cámara Martínez, contando la última con voto particular en contra del magistrado Sr. Pascual Ortuño Muñoz.

2.4. Proceso de reclamación, determinación de la cuantía y pago de la compensación.

El Código de Familia establece en su artículo 42.1 que:

«el derecho a la compensación económica establecido en el artículo 41 sólo puede ejercerse en el primer procedimiento en el que se solicite la separación, el divorcio o la nulidad, y por lo tanto, no puede formularse en el eventual procedimiento subsiguiente de nulidad o divorcio, salvo que haya habido reconciliación y nueva convivencia y en razón de la misma ⁸⁹».

Es posible que instado el proceso de separación, divorcio o nulidad se establezca el derecho a la compensación pero sin fijar la cuantía líquida, lo que daría lugar a un nuevo proceso de ejecución de sentencia. En el supuesto de instar el proceso ante la jurisdicción eclesiástica para obtener la nulidad o la declaración de matrimonio rato y no consumado, la compensación deberá reclamarse en el trámite de su ejecución civil.

Respecto a la fijación de la cuantía, debe recordarse que el propio artículo 41 señala que la cuantía será, en primer lugar, la fijada por las partes, y en su defecto, la determinada por el juez. Si se fija por las partes se hará lógicamente en el convenio regulador firmado por ambos, mientras que, si es fijada por el juez, el artículo 41 CF no ha reproducido las circunstancias que aparecían en el artículo 23 CDCC a tener en consideración para fijar la cuantía ⁹⁰. Ante la falta de determinación normativa, se considera que, con carácter general, el juez deberá estimar como circunstancias a tener en cuenta las siguientes:

- a) El valor de la retribución no percibida;
- b) La cuantía de la desigualdad patrimonial;
- c) La clase y duración de la actividad realizada;
- d) Cualquier otra circunstancia que se considere oportuna.

Finalmente, mencionar que el pago de la compensación, de acuerdo con lo dispuesto en el mismo artículo 41.2 CF, debe efectuarse en metálico, salvo acuerdo entre las partes o si la autoridad judicial, por causa justificada, autoriza el pago con bienes del cónyuge deudor. Resulta curioso comprobar cómo el antiguo artículo 23 CDCC determinaba que era el cónyuge obligado al pago quien

⁸⁹ Vid. GETE-ALONSO CALERA y MIR PUIG, *ops. cit.*, respectivamente.

⁹⁰ El artículo 23 CDCC establecía:

«A falta de acuerdo, esta compensación será fijada judicialmente atendiendo a la incidencia familiar de la actividad del cónyuge que la reclame, la cuantía de la desigualdad patrimonial producida y demás circunstancias del caso».

decidía la elección de la forma de pago, siendo actualmente la redacción del precepto mucho más coherente con todo el espíritu imperante en el Código de Familia. El pago debe efectuarse en el plazo máximo de tres años, con devengo del interés legal desde su reconocimiento, supuesto este en el que puede acordarse judicialmente la constitución de garantías a favor del cónyuge acreedor ⁹¹. El cómputo del plazo de tres años comienza desde la fecha de la sentencia en la que se fija la cuantía, salvo si se ha pactado un aplazamiento, siendo, por tanto, exigible inmediatamente.

3. Efectos fiscales de la compensación del artículo 41 CF.

3.1. Introducción.

Parece existir acuerdo entre la doctrina en no considerar que la compensación contemplada por el artículo 41 CF sea una retribución directa de los trabajos efectuados por el cónyuge acreedor para la casa o para el otro cónyuge, puesto que dichos trabajos han sido realizados con anterioridad al momento en que se exige y tampoco han sido prestados con la previa intención de obtener una retribución en el futuro ⁹². En este sentido, algún autor ha determinado una serie de características propias de las compensaciones económicas ⁹³:

- a) Son una aportación económica valorable del cónyuge acreedor a la compensación, lo cual supone que se trata de una transmisión patrimonial con carácter indemnizatorio pero no gratuito, lo que no supondrá en momento alguno un caso de donación.
- b) Son un mecanismo de protección del cónyuge más débil económicamente, intentando restablecer el equilibrio patrimonial, lo que puede remitir al principio contemplado en el artículo 39.1 de la Constitución, de protección social, económica y jurídica de la familia.
- c) El cónyuge más débil económicamente es el que percibirá los bienes objeto de transmisión, obligando la norma fiscal al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a dicho cónyuge por ser el sujeto pasivo del tributo. No obstante, tanto la jurisprudencia como la propia doctrina administrativa han clarificado el tratamiento fiscal que el artículo 45.I.B) 3 establece para la transmisión de bienes entre cónyuges ⁹⁴.

⁹¹ Debe tenerse en cuenta que ante el impago de la compensación existe la posibilidad de aplicar contra el cónyuge deudor el artículo 227 del Código Penal de 1995 que establece en su segundo párrafo:

«con la misma pena (arresto de 8 a 20 fines de semana) será castigado el que dejare de pagar cualquier prestación económica establecida de forma conjunta o única en los supuestos previstos en el apartado anterior».

⁹² Vid. MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, pág. 352.

⁹³ Vid. SALLÉS COSTA, M.R.: *Temas económicos y patrimoniales...*

⁹⁴ A lo largo del presente estudio se hace referencia a la última jurisprudencia dictada sobre el tema.

3.2. Tratamiento fiscal de la compensación económica del artículo 41 de la Ley 9/1998 y del artículo 1.438 CC a efectos del IRPF.

El primer análisis que debe realizarse es el de clarificar que el fundamento de la «compensación económica por razón del trabajo para la casa» es absolutamente distinto al de la pensión compensatoria establecida en los artículos 97 CC y 84 CF⁹⁵. No se trata por tanto de mantener el nivel de vida del cónyuge más débil económicamente como consecuencia de la ruptura matrimonial, sino de compensar el desequilibrio que el régimen de separación de bienes ha provocado en el patrimonio privativo de uno de los miembros del matrimonio, habitualmente la esposa que, como consecuencia del desigual reparto de las tareas profesionales y del trabajo de la casa, suele verse injustamente empobrecido.

A. Para el cónyuge deudor o pagador

Parte de la doctrina ha sostenido que como la Ley 40/1998 no hace remisión a lo dispuesto en el Código Civil a efectos de determinar el concepto de «pensión compensatoria», no habría problema alguno para aplicar la reducción de la base imponible para el pagador. Sin embargo, tanto la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya⁹⁶ han considerado que, por su diversa fundamentación jurídica, las cantidades satisfechas en tal concepto no son equiparables a la pensión compensatoria del artículo 97 CC, es decir, que ni reducen la base imponible en el pagador ni constituyen rendimiento de trabajo para el que la recibe.

Por lo tanto, para el cónyuge deudor de la compensación económica contemplada en el artículo 41 CF, el pago de la misma no supondrá en caso alguno gasto fiscalmente deducible ni tampoco una reducción de su base imponible, ya que no puede subsumirse en ninguno de los supuestos de gasto determinados por la Ley 40/1998 para reducir cualquiera de las fuentes de renta posibles de considerarse ingreso⁹⁷. Y ello porque, de acuerdo con lo manifestado por la doctrina⁹⁸, no se trata de un coste directo de los ingresos que el cónyuge deudor percibe, ni tan siquiera en el supuesto especificado en el artículo 41 CF cuando afirma que tendrá derecho a dicha compensación el cónyuge que ha trabajado para el otro «sin retribución o con una retribución insuficiente».

⁹⁵ Cfr. artículo 84.1 CF cuando dispone que:

«El cónyuge que, como consecuencia del divorcio o la separación judicial, vea más perjudicada su situación económica y, en caso de nulidad, sólo en cuanto al cónyuge de buena fe, tiene derecho a recibir del otro una pensión compensatoria que no exceda el nivel de vida del que disfrutaba durante el matrimonio, ni el que pueda mantener el cónyuge obligado al pago».

⁹⁶ Cfr. resoluciones del TEARC de 15 de marzo de 2000 y de 12 de enero de 2001.

⁹⁷ En este sentido las diferentes fuentes de renta consideradas ingreso provendrían del trabajo personal, del capital y de la empresa o profesión liberal.

⁹⁸ Vid. MARTÍNEZ HORNERO, F. J.: *op. cit.*, pág. 353.

B. Para el cónyuge acreedor o perceptor

Como se acaba de comentar, la compensación económica no constituye rendimiento del trabajo para el cónyuge que la recibe. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la AEAT ha considerado que las cantidades satisfechas en concepto de «compensación del trabajo para la casa» sí que son un incremento de patrimonio irregular para el que las recibe, imponiendo sanciones tributarias al sujeto pasivo que no las declare, y en ese sentido se ha manifestado el propio TEARC en una resolución⁹⁹, en la que sin poder entrar en el tratamiento de la compensación como incremento de patrimonio, ya que no fue objeto de la reclamación, procede a anular la sanción impuesta a causa de la dificultad de interpretación sobre la forma en que ha de tributar esa compensación¹⁰⁰.

3.3. Tratamiento fiscal de la compensación económica del artículo 41 de la Ley 9/1998 y del artículo 1.438 CC a efectos del ITP y AJD.

¿Qué sucede si el pago de la compensación se hace en bienes y no en dinero en efectivo? Ésta podría decirse que es una de las preguntas que más controversia y discusiones han causado en los últimos años. A lo largo de este estudio ya ha habido ocasión de plantear el tema y también de señalar el radical cambio de posición que ha provocado la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999.

Hasta dicho pronunciamiento judicial, la respuesta más habitual a la pregunta planteada había sido, según la opinión de un amplio sector doctrinal y jurisprudencial, que el pago de la pensión compensatoria mediante bienes constituye un hecho imponible gravado por el ITP y AJD, según dispone el artículo 7.1.A) del RDL 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido. A su vez, el art. 45.I.B) 3 de la misma norma prevé la exención del tributo para:

«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».

Como se ha dicho, parte de la doctrina se halla dividida al respecto. Desde un punto de vista se ha considerado que el legislador en ningún momento ha exigido la constitución de una masa patrimonial común que se haya aportado a la sociedad conyugal, afirmando que el trabajo que se ha aportado a la casa debe ser tomado en cuenta como una aportación susceptible de valo-

⁹⁹ Cfr. resolución del TEARC de 8 de febrero de 2001.

¹⁰⁰ Vid. MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, que se manifiesta en igual sentido cuando afirma que:

«La percepción de la compensación -sea en bienes o sea en dinero- es una alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo producida por la entrada en él de los recursos en que se materializa la percepción de la compensación».

ración, y por todo ello, sería de plena aplicación la exención del tributo ¹⁰¹. Sin embargo, desde el otro punto de vista, no se entiende que exista identidad entre el concepto «contribución a las cargas del matrimonio» y la idea de la aportación del trabajo a la casa como aportación a la sociedad conyugal ¹⁰².

3.4. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya en relación a la compensación económica del artículo 23 de la Compilación y 41 CF.

- **Sentencia 169/2000, de 4 de enero.**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Ponente: Ilma. Sra. Concepción Aldama Baquedano

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR de Catalunya de 15 de marzo de 1995, desestimatoria de una reclamación presentada contra la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Barcelona en concepto de ITP y AJD ¹⁰³.

El objeto de la discusión es determinar si la tributación de la adjudicación a la esposa de la mitad del bien en *pro indiviso*, como consecuencia de la separación matrimonial a los efectos de pensión compensatoria, es un supuesto de aplicación de la exención prevista en el artículo 48.I.B) del TR de ITP de 1980 –actualmente art. 45.I.B) 3–. El Tribunal razona en su fundamento jurídico segundo que:

¹⁰¹ En este sentido se ha manifestado SALLÉS COSTA, M.R.: *op. cit.*, cuando afirma que:

«el legislador no exige en ningún momento que se haya constituido un patrimonio común y que este patrimonio común haya sido aportado a la sociedad conyugal; el legislador sólo exige aportaciones de los cónyuges a la sociedad, lo que es muy distinto, pues una cosa es que se haya constituido un patrimonio común y se aporte este patrimonio común a la sociedad conyugal, y otra cosa es que se trate de aportaciones de los cónyuges, y sabido es que el trabajo para la casa (y para el otro cónyuge) es considerado hoy día una aportación que se valora como cualquier otra, lo que viene recogido expresamente en los artículos 103.3 y 1.438 CC y en los artículos 8.3 y 23 de la Compilación».

¹⁰² Se enmarca dentro de este criterio la opinión de MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, págs. 354 y 355 cuando manifiesta que:

«Una cosa es compensar un trabajo para la casa realizado para contribuir por el cónyuge al levantamiento de las cargas familiares y otra cosa distinta es adjudicar un bien en pago de aportaciones que antes se han efectuado a la sociedad conyugal.

(...)

El trabajo para la casa que uno de los cónyuges pueda realizar para la casa o para el otro cónyuge no es una aportación sujeta al ITP y AJD, luego tampoco son a las que se refiere la exención. La adjudicación que a la disolución se declara también exenta es la que se realice en pago de aquellas aportaciones que inicialmente, por estar sujetas, se declaran exentas en el primer inciso del precepto legal».

¹⁰³ *Vid.* repertorio de jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia, ref. 1196, año 2000, págs. 514-516.

«Al tiempo de interpretar este precepto no puede dejar de advertirse que desde la fecha de su promulgación en 1980 al año 2000, debe resolverse la cuestión controvertida acerca de su ámbito de aplicación a situaciones de extinción de la sociedad conyugal, hay una evolución de la estructura conyugal y familiar de mayor diversidad y amplitud, además de una clara evolución legislativa en torno al nacimiento, vida y extinción de la sociedad conyugal y derechos y deberes de quienes la componen...».

El propio TEARC en la resolución impugnada reconoce que «el hecho de no estar sometido el matrimonio al régimen legal de sociedad de gananciales es insuficiente para rechazar la aplicación de la mencionada exención, exigiendo no obstante la constitución de un patrimonio en común aportado a la sociedad conyugal que a su extinción habrá de liquidarse entre ambos». Debe recordarse que en el régimen de separación de bienes, que era el que regía el matrimonio durante su vigencia, los bienes tienen una titularidad individual y separada, de modo que no se integran ni quedan adscritos en ningún momento a la sociedad conyugal. Continúa el Tribunal razonando también en el fundamento jurídico segundo que:

«Resulta extraño a las relaciones entre los miembros de una sociedad conyugal y altamente gravoso pensar que si un cónyuge genera derechos económicos a su favor por sus aportaciones en trabajo o servicio a las cargas a levantar constante convivencia, la justa compensación que se satisface y liquida económicamente por el miembro favorecido con cargo al patrimonio proindiviso al momento de la separación, venga gravada como si de la adquisición del bien de un tercero en el mercado inmobiliario se tratase».

Compartiendo los razonamientos del Tribunal, debe afirmarse que resulta por tanto lógico interpretar que son aportaciones en términos fiscales tanto las económicas como el trabajo personal y la dedicación a la familia, que configuran modos y maneras de corresponder a las cargas de la sociedad conyugal. Y todo ello teniendo en cuenta que no es hasta un momento posterior y únicamente en el caso de extinción de la sociedad en que afloran estas aportaciones ¹⁰⁴. De tal forma, en el mismo fundamento jurídico *in fine* señala que:

«Sin duda la generación legal de ese derecho a la compensación durante su permanencia en la sociedad conyugal, ha de tener un trato fiscal acorde con su esencia, que no es sino la de contemplarla como recepción de una aportación previa, es decir, adjudicación en pago de su aportación al momento de disolverse la sociedad, tal y como se interpreta el TR por este Tribunal, y en consecuencia incluida en el ámbito de la exención propuesta por la actora».

¹⁰⁴ *Vid.* también otras sentencias del TSJC en las que se ha pronunciado de idéntica manera, como son la de 28 de junio de 1996 y la de 1 de julio de 1996.

- **Sentencia 8/2000, de 27 de abril**

Sala de lo Civil

Ponente: Ilmo. Sr. Guillem Vidal Andreu

La compensación del artículo 41 CF que ha sido objeto de tratamiento tanto por parte de la doctrina como por parte de las audiencias provinciales, no se ha prodigado hasta el momento en exceso en el ámbito del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya. Destaca por su proximidad en el tiempo la Sentencia 8/2000, de 27 de abril ¹⁰⁵, que siguiendo el camino iniciado por la Sentencia 27/1998, clarifica más si ello es posible el contenido del precepto legal ¹⁰⁶.

a) El derecho a la compensación en los matrimonios celebrados con anterioridad a la Ley 8/1983.

El matrimonio protagonista de la controversia jurídica se había celebrado con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 23 CDCC, y la ruptura matrimonial también se había producido previamente. El Tribunal consideró que el derecho a la compensación nació cuando se extinguió el régimen económico-matrimonial de separación de bienes ¹⁰⁷.

b) Exigencia del desequilibrio patrimonial.

La sentencia considera que el requisito fundamental no es tanto el enriquecimiento injusto como el desequilibrio patrimonial, ya que estima el primero como consecuencia del trabajo doméstico realizado. Según el TSJC, cuando la Ley habla de enriquecimiento injusto se refiere a la injusticia que significa el hecho de que trabajando ambos cónyuges (uno fuera y el otro al servicio de la casa y de la familia), uno de ellos quede rico y el otro pobre.

c) La fijación del importe de la compensación.

El Tribunal rechaza la aplicación del criterio del valor de mercado por considerar que el trabajo de la casa es algo más que una simple actividad laboral, y que por ello no es susceptible de ser valorado en función de su llamado «precio de mercado», y también rechaza el criterio de la participación en los beneficios del otro cónyuge alegando que ello des-

¹⁰⁵ Vid. STSJC 8/2000, de 27 de abril, ponente Sr. Guillem Vidal Andreu, que además de reiterar el alcance e independencia de la compensación del artículo 41 CF frente a la pensión compensatoria del artículo 97 CC y del artículo 84 CF, aprovecha la ocasión para manifestarse respecto a la aplicación del derecho a la compensación por razón de trabajo en todos los matrimonios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/1993 (que la reconoció en su art. 23, posteriormente sustituido por el art. 41 CF), así como los requisitos exigibles para tener derecho a la compensación y su cuantía.

¹⁰⁶ Vid. STSJC 27/1998, de 31 de octubre, ponente Sr. Luis M.ª Díaz Valcárcel, en la que se declaró la compatibilidad de la compensación con la pensión por desequilibrio económico, tema que había sido objeto de gran polémica doctrinal y jurisprudencial, pero que ha resuelto definitivamente el propio artículo 41.3 CF.

¹⁰⁷ La crisis matrimonial se produjo en 1988, pero la sentencia de divorcio recayó el 30 de enero de 1998, motivo por el cual, la sentencia declara aplicable el artículo 23 CDCC en concordancia con lo dispuesto por la disposición transitoria 1.ª CC.

naturalizaría el régimen de separación de bienes. Sorprendentemente, el Tribunal no fija ningún criterio por su parte, sino que manifiesta que corresponderá la determinación del importe a cada juez o tribunal siempre que se apliquen los criterios establecidos en el artículo 23 CDCC (en su caso) y del artículo 41 CF (en vigor actualmente). Algún autor ha considerado que mediante la Sentencia 8/2000, el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya ha realizado una interpretación de los artículos 23 CDCC y 41 CF claramente favorable a los intereses del cónyuge que ha permanecido en casa prestando allí sus servicios, determinando una solución que prácticamente acerca el régimen de separación de bienes con derecho a la compensación por el trabajo realizado en favor de la casa y de la familia a un régimen de participación en las ganancias ¹⁰⁸.

V. REGULACIÓN DE LA RUPTURA DE LAS PAREJAS DE HECHO

1. Planteamiento general.

Se ha analizado a lo largo del trabajo cuáles son los efectos fiscales y patrimoniales derivados del matrimonio y de sus crisis. Por lo que respecta a la existencia de la pareja de hecho no significa en momento alguno que se produzcan efectos patrimoniales diferentes de los que se producen entre personas que no se hallan unidas sentimentalmente. Evidentemente existirán relaciones patrimoniales que serán idénticas a las derivadas de aquellos no ligados afectivamente. Si la pareja de hecho se caracteriza por la ausencia de vínculos jurídicos que regulan la relación afectiva, esa misma ausencia vincular motiva que no se produzcan los efectos jurídicos de carácter civil o fiscal propios de la relación matrimonial ¹⁰⁹.

El Tribunal Constitucional ha tenido diversas oportunidades para pronunciarse de forma reiterada afirmando que el matrimonio y la convivencia extramatrimonial no son situaciones equivalentes, siendo posible, por ello, que el legislador, dentro de su amplísima libertad de decisión, deduzca razonablemente consecuencias de la diferente situación debatida ¹¹⁰. El Alto Tribunal considera que aquellos que en uso de su libertad optan por las relaciones extramatrimoniales sin someterse en modo alguno al ordenamiento jurídico a través de la institución del matrimonio ¹¹¹ no se hallan en disposición de exigir con posterioridad el cumplimiento y protección de las mismas consecuencias jurídicas derivadas de la regulación de las crisis matrimoniales. Y en ese sentido señaló en su Sentencia 184/1990 que:

¹⁰⁸ Vid. en este sentido BOSCH CAPDEVILA, Esteve: «Sentència 8/2000, de 27 de abril, del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya: compensació econòmica per raó de treball», *La Notarí*, n.º 5, mayo 2000, pág. 179 *in fine*.

¹⁰⁹ Cfr. artículo 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro, en el que se establece el tratamiento fiscal que corresponde a las «uniones estables de pareja».

¹¹⁰ Vid. autos TC núms. 156/1987 y 788/1987.

¹¹¹ Así afirma el TC en su auto 156/1987: «prefiriendo su no sometimiento al Derecho mediante la creación de una institución jurídica como es el matrimonio (con todos sus derechos y obligaciones), tampoco puede pretender el disfrute posterior de los efectos beneficiosos que tiene aquella institución para con los cónyuges, en tanto en cuanto, ha eludido la asunción de las obligaciones que derivan del mismo instituto».

«el matrimonio es una institución social garantizada por la Constitución, y el derecho del hombre y de la mujer a contraerlo es un derecho constitucional (art. 32.1), cuyo régimen jurídico corresponde a la Ley por mandato constitucional (art. 32.2). Nada de ello ocurre con la unión de hecho *more uxorio*, que ni es una institución jurídicamente garantizada ni hay un derecho constitucional expreso a su establecimiento»¹¹².

Múltiples han sido también las ocasiones que ha tenido el Tribunal Supremo para exponer su postura afirmando que si la pareja o la unión de hecho no se somete al vínculo matrimonial, tampoco existen las consecuencias jurídicas propias de los regímenes económico-matrimoniales entre los miembros de la pareja, rigiéndose así por el mismo conjunto de normas y con los mismos resultados que cuando dichas relaciones se producen entre personas que no constituyen núcleo afectivo alguno. En este sentido, declaró que las uniones de hecho quedan fuera de la normativa del régimen económico matrimonial con el que tienen analogía. Las posibles consecuencias económicas derivadas de las mismas al tiempo de su ruptura pueden en algún momento asemejarse a las sociedades, cuando se acredite la *affectio societatis*¹¹³. No cabe entender que se pretenda una penalización del ejercicio de la libertad de convivencia en favor de la institución del matrimonio. Sin embargo, insiste el Tribunal Supremo en manifestar que la unión libre de las parejas no es en absoluto una situación equivalente al matrimonio, y al no serlo, no puede aplicarse en absoluto, ni con respecto a las relaciones personales ni tampoco a las relaciones patrimoniales, el ordenamiento jurídico correspondiente, debido a que quienes pudiendo hacerlo, han preferido no contraer matrimonio y mantenerse al margen tanto de la institución como de su regulación¹¹⁴. Así pues, en el ámbito tributario, cualquier referencia legal que se efectúe a los cónyuges, es única y exclusivamente aplicable a aquellos que están unidos por vínculo matrimonial y no a aquellos que no han deseado establecer dicho vínculo jurídico. A efectos de clarificar la situación apuntada, se analizará a continuación el tratamiento que el sistema fiscal español establece o en ocasiones no establece para las uniones de hecho, que en determinadas circunstancias, y siempre como consecuencia de la voluntad de los miembros de la pareja de no institucionalizar su relación, tendrán posibles efectos negativos a la hora de cumplir con las obligaciones fiscales¹¹⁵.

¹¹² Vid. STC 184/1990, de 15 de noviembre.

¹¹³ Vid. STS de 27 de mayo de 1994, en el sentido que «tales situaciones sociales pueden arbitrar, en cambio, fórmulas económicas por la vía de pactos societarios o de otro carácter contractual, y hasta pueden permitir alguna clase de acción de reclamación de cantidades si se dieran los requisitos de la prestación de servicios, la gestión de negocios o el enriquecimiento sin causa».

¹¹⁴ Vid. STS de 21 de octubre de 1992, cuando manifiesta que: «esta Sala entiende que no cabe considerar que toda unión paramatrimonial (*more uxorio*), por el mero y exclusivo hecho de iniciarse, haya de llevar aparejado el surgimiento automático de un régimen de comunidad de bienes (llámese de gananciales, sociedad universal de ganancias, condominio ordinario o de cualquier otra forma), sino que habrán de ser los convivientes interesados los que por su pacto expreso o por su *facta concludentia* (aportación continuada y duradera de sus ganancias o su trabajo al acervo común), los que evidencien que su inequívoca voluntad fue la de hacer comunes todos o algunos de los bienes adquiridos (suponemos que a título oneroso) durante la unión de hecho».

¹¹⁵ Debe tenerse en cuenta que la normativa dictada por la Generalitat de Catalunya, mostrando un espíritu y talante progresista, ha determinado la aplicación para las parejas de hecho de bonificaciones y deducciones fiscales establecidas en principio para los cónyuges, y como ejemplo de ello, véase el artículo 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre.

2. El sistema fiscal español y las parejas de hecho.

2.1. IRPF.

El IRPF es un tributo para el que en numerosas ocasiones resulta irrelevante el estado civil del contribuyente. Tanto es así que el propio artículo 11 de la Ley 40/1998¹¹⁶ fija los criterios de atribución de cualquier tipo de renta o beneficio obtenido sin tener en consideración el matrimonio del contribuyente, de tal forma que únicamente se contempla en la norma quién realiza el hecho imponible.

Una cuestión diferente es el conjunto de relaciones económicas que puedan existir entre el matrimonio y la pareja de hecho, ya que en algunos supuestos, las consecuencias de carácter fiscal son idénticas en ambos casos, pero en otras distintas.

A. División de la cosa común

En el caso de disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación (si es matrimonio) o de la comunidad de bienes (si es matrimonio en régimen de separación de bienes o pareja de hecho), corresponderá la adjudicación de bienes que les pertenecían en situación de propiedad indivisa, sin que en ninguno de estos supuestos aparezca ni ganancia ni pérdida patrimonial que se haya podido producir durante el período de tiempo en que unos y otros fueron titulares del bien¹¹⁷, y en ese sentido el propio artículo 31.2 de la Ley 40/1998 señala que no existe cambio en el contenido del patrimonio de las personas por el hecho de

¹¹⁶ El artículo 11 de la Ley del IRPF establece que:

- «1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.
2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.
3. Los rendimientos de capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.
4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.
Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.
5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.
Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.
Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente».

¹¹⁷ MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *op. cit.*, pág. 368.

proceder a la división de la cosa común ni a la disolución del régimen de gananciales ¹¹⁸. Tanto si se trata de un matrimonio que procede a la disolución del régimen de gananciales o de participación como de un matrimonio en régimen de separación de bienes o de una pareja de hecho que divide la cosa común se produce el mismo efecto jurídico-económico: no se imputa ni a unos ni a otros ganancias o pérdidas ocasionadas por el bien común. Así pues, la pareja de hecho que procede a romper su convivencia y por tanto disuelve la comunidad de bienes que había creado a lo largo de los años que duró aquélla, no ve alterado su patrimonio en absoluto, puesto que únicamente se procede a sustituir la cuota de participación en el bien común que se tenía por una parte del bien en cuestión. La imputación de ganancia o pérdida patrimonial que se haya podido ocasionar en su caso, no se producirá hasta que los bienes objeto de la división no sean transmitidos en un momento posterior a la división y a la adjudicación realizada.

B. Adjudicación de bienes privativos

Hasta el momento se ha hecho referencia a la disolución de una copropiedad de determinados bienes y las consecuencias fiscales que provoca, pero caso diferente es la atribución o adjudicación que los miembros de la pareja se efectúen para impedir un desequilibrio económico cuando se produce la ruptura de la unión. Éste sería claramente el caso del régimen de participación en las ganancias ¹¹⁹ contemplado en el Código Civil, de tal manera que cuando se produce la extinción del régimen económico-matrimonial, y con la finalidad de equiparar las ganancias o las pérdidas patrimoniales que cada uno de ellos haya podido obtener a lo largo de la vida en común, se atribuyen o transmiten bienes entre los cónyuges ¹²⁰, sin que por ello se produzca tampoco ni ganancia ni pérdida patrimonial porque así lo señala la Ley 40/1998 ¹²¹. Ahora bien, en el supuesto que de una pareja de hecho hubiese decidido regular su vida en común mediante un sistema de normas similar al régimen de participación en las ganancias, en el momento de la ruptura y posterior materialización de las ope-

¹¹⁸ Vid. artículo 31.2 de la Ley del IRPF cuando señala que:

«Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a) En los supuestos de división de la cosa común.
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

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

¹¹⁹ El régimen de participación se halla regulado en el Capítulo V del Título III del Libro IV del Código Civil, artículos 1.411 a 1.434.

Cfr. artículo 1.411 CC cuando define el régimen de participación:

«En el régimen de participación cada uno de los cónyuges adquiere derecho a participar en las ganancias obtenidas por su consorte durante el tiempo en que dicho régimen haya estado vigente».

¹²⁰ Vid. artículo 1.417 CC que establece:

«Producida la extinción se determinarán las ganancias por las diferencias entre los patrimonios inicial y final de cada cónyuge».

¹²¹ Recuérdese lo dispuesto en el artículo 31.2 b) de la Ley 40/1998.

raciones particionales, cualquier atribución de bienes y/o derechos a favor del otro, tendría unas consecuencias jurídico-fiscales radicalmente distintas al caso antes visto, ya que se produciría por un lado la sujeción al ITP ¹²² y AJD ¹²³ para el adquirente ¹²⁴ (como imposición indirecta) como la sujeción al IRPF como ganancias o pérdidas patrimoniales ¹²⁵ para el transmitente miembro de la pareja y gravamen para el otro miembro de la disuelta pareja que aparece como adquirente.

C. Actividades económicas desarrolladas por un miembro de la pareja de hecho dentro del ámbito de organización profesional o empresarial del otro

En el caso de las parejas de hecho en las que uno de ellos presta servicios en el ámbito de actividad del otro, no se produce el supuesto contemplado por el artículo 28.2.^a de la Ley 40/1998 ¹²⁶ cuando señala unos límites para la deducibilidad de la retribución pagada al otro miembro de la pareja como forma de determinar el rendimiento neto en estimación directa. Estos límites están dispuestos única y exclusivamente para el cónyuge e hijos menores del contribuyente que con él conviven, pero

¹²² Vid. el artículo 7.1.A) 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, que afirma:

«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».

¹²³ Vid. artículo 27 de la norma anterior, que define el ámbito de aplicación material del impuesto estableciendo que:

«1. Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:

a) Los documentos notariales.

b) Los documentos mercantiles.

c) Los documentos administrativos.

2. El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia.

3. Los documentos notariales se extenderán necesariamente en papel timbrado».

¹²⁴ Vid. artículo 8 de la norma anterior que establece quién será sujeto pasivo de ITP:

«Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere».

De igual manera, el artículo 29 de la misma norma determina quién es el sujeto pasivo de AJD:

«Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan».

¹²⁵ Recuérdese lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 40/1998.

¹²⁶ Vid. artículo 28 de la Ley 40/1998:

«Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...) 2.^a Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su calificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios».

en absoluto aplicables al miembro de la pareja de hecho, lo cual produce una situación ciertamente absurda, injusta y podría afirmarse que incluso discriminatoria, puesto que las parejas de hecho se ven beneficiadas al no existir límite alguno en las retribuciones establecidas, gozando de un tratamiento fiscal más favorable que los cónyuges ¹²⁷.

D. Tratamiento fiscal de la Ley 10/1998, del Parlament de Catalunya en relación a las anualidades por alimentos

- *Pareja heterosexual*: la Ley 10/1998 introduce en su artículo 8 la obligación de los miembros de la pareja de prestarse alimentos. Pero no es la única novedad de la norma, ya que también introduce la pensión alimentaria periódica en el caso de cesar la convivencia, pudiendo cualquiera solicitarla del otro. El artículo 16.2.f) de la Ley 40/1998 establece que tendrán consideración de rendimientos del trabajo las anualidades por alimentos, excepto las percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. Por tanto, el miembro de la pareja perceptor de la pensión realizará así el hecho imponible y quedará sujeta la cuantía percibida a IRPF. De igual manera, el miembro de la pareja pagador podrá, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la misma norma, reducir su base imponible, siempre y cuando se haya realizado como consecuencia de una resolución judicial.
- *Pareja homosexual*: tienen el mismo tratamiento fiscal que en las parejas heterosexuales.

2.2. ITP y AJD.

En relación a este tributo debe manifestarse que no tiene mayor relevancia el hecho de formar una pareja o unión de hecho o de no formarla, ya que la normativa no prevé ningún supuesto más favorable por estar unido sentimentalmente mediante vínculo matrimonial o de hecho a otra persona. La única diferencia estriba en que no resulta en absoluto aplicable la exención recogida en el artículo 45.I.B) 3 del TR del impuesto, ya que en todo momento se está haciendo referencia a la unión mediante vínculo matrimonial, por ello, y salvo alguna sorpresa que en el futuro pudiera ofrecer bien la jurisprudencia con una interpretación amplísima o bien el legislador ¹²⁸ con un radical giro en su consideración de la unión o pareja de hecho como unión con vínculo matrimonial y extendiera el régimen de exenciones, bonificaciones y deducciones previsto. Por todo ello, cabe afirmar que cualquier transmisión de bienes constituirá un hecho imponible sujeto al ITP y AJD –sin que sea posible aplicar exenciones–, si existe contraprestación, porque en caso contrario –transmisión gratuita– se estaría en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹²⁷ Vid. MARTÍNEZ HORNERO, Francisco Javier: *op. cit.*, pág. 370.

¹²⁸ Un claro ejemplo de ello es el Parlament de Catalunya, que en su Ley 25/1998 estableció en su artículo 31 un régimen idéntico de deducciones relativas a los cónyuges en el ámbito del Impuesto de Sucesiones para las uniones de hecho que cumplieran los requisitos establecidos en la Ley 10/1998.

2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Como idea básica debe comentarse que en este tributo no existe a nivel estatal ninguna particularidad que permita considerar a los miembros de una pareja o unión de hecho beneficiarios de algún tipo de deducción o bonificación.

Es decir, el trato fiscal que recibirán será idéntico al de cualquier otra persona que no esté unida sentimentalmente a otra, ya que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se regula el impuesto considera extraños a todos aquellos que no estén relacionados entre sí por un vínculo familiar o de parentesco determinado hasta un grado concreto, ya sea por consanguinidad, por adopción o por afinidad.

Únicamente, y en el ámbito de la normativa catalana cabe hablar de un tratamiento fiscal favorable a las parejas o uniones de hecho. La disposición final primera de la Ley 10/1998, de 15 de julio, establece que:

«La Generalitat, dentro de sus competencias normativas, debe regular por Ley el tratamiento fiscal específico que corresponda a cada una de las formas de unión a que hace referencia esta Ley en relación a los impuestos siguientes:

- a) IRPF.
- b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en lo que respecta a las adquisiciones por título sucesorio».

Efectivamente, el Parlament de Catalunya aprovechó la oportunidad de incluir en la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro, la regulación que señalaba la disposición final primera de la Ley 10/1998, disponiendo en su artículo 31 el tratamiento fiscal correspondiente a las uniones estables de pareja, que en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y **únicamente respecto a las adquisiciones mortis causa** de uno de los convivientes en la herencia del otro, tendrán la asimilación a cónyuges, lo que implica la aplicación del régimen de bonificaciones, deducciones, tarifa de tipos impositivos y coeficiente multiplicador idéntico al de los unidos en matrimonio.

Una vez hecha la referencia a la normativa catalana, debe volverse al análisis de la normativa estatal. No existe ningún tratamiento favorable fiscalmente para las parejas o uniones de hecho, puesto que a lo largo de todo el texto legal se hace mención exclusivamente al cónyuge: especial referencia al mismo se efectúa cuando se trata el tema de la presunción de hechos impositivos, de adición de bienes, de determinación de la base liquidable, de determinación de la cuota tributaria o incluso cuando se trata el tema del aplazamiento y fraccionamiento del pago del tributo. Mucho menos cuando se hace referencia al régimen de deducciones y bonificaciones del impuesto, en especial la de la bonificación del 95% de la base imponible que grava la transmisión *mortis causa* o *inter vivos* de empresas individuales o de participaciones en entidades, o del 95% en la transmisión de la vivienda habitual.

Sólo para finalizar, y a modo de curiosidad, comentar la existencia de la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 2 de julio de 1996, en la que se considera que la pareja de hecho debe incluirse en el concepto de cónyuge y no en el grupo IV, correspondiente a los extraños, estableciendo que:

«Tal acercamiento, asimilación o identidad entre ambas figuras no puede resultar desconocida, y ni mucho menos rechazada, por el Derecho Tributario, el cual reclama, casi con mayor necesidad que las otras parcelas del ordenamiento jurídico, debido a los particulares intereses que protege, una mayor adecuación de sus normas a la realidad social de cada momento, que justifique su correcta aplicación, y que, ante todo, evite el surgimiento de situaciones de discriminación indeseadas, ajenas al imprescindible ideal de justicia».

No es necesario recordar que esta sentencia no constituye jurisprudencia en el sentido estricto de la palabra y cabe considerarla una interpretación jurídica curiosa, sin que por ello se le pueda otorgar mayor importancia, mientras los tribunales no adopten en el futuro nuevas resoluciones judiciales que ratifiquen la postura de la Audiencia Nacional.

VI. TRATAMIENTO FISCAL EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. Configuración legal.

El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en adelante IIVTNU, grava el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y se manifiesten como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce. El artículo 106 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, recoge entre otras unas exenciones en sus apartados a) y c), cuyos antecedentes normativos más próximos se hallan en el artículo 352 del Texto Refundido de Régimen Local de 1986, con cuya redacción eran coincidentes. Así pues, el artículo 106 de la Ley 39/1988 dispone que:

«Están exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes:

- a) Las aportaciones de bienes y derechos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

(...)

- c) Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial».

Como puede comprobarse, la Ley 39/1988 ha previsto la exención de las adjudicaciones a los esposos en la disolución de la sociedad ganancial, redacción que resulta muy parecida a la del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ¹²⁹. Por lo que respecta al apartado c), la norma ha incorporado la exención relativa a las transmisiones ocasionadas por el cumplimiento de sentencias en los supuestos de nulidad, separación o divorcio, puesto que no dejan de ser más que supuestos de disolución de la sociedad conyugal ¹³⁰. Esta exención ha sido objeto de discusiones por parte de la doctrina respecto a su naturaleza, pero parece ser que en lo que no existe controversia es en considerar la exención respecto de la transmisión de inmuebles en favor de los hijos a causa de las sentencias de nulidad, separación o divorcio, dado que ellos en realidad no son miembros del matrimonio. Por lo que respecta a la jurisprudencia, debe señalarse que se ha pronunciado en diferentes ocasiones respecto a que la adjudicación a los cónyuges de la parte correspondiente de la sociedad de gananciales como resultado de la disolución de la misma, no era una transmisión, y por tanto, no se producía ningún hecho imponible. En este sentido se manifestó el Tribunal Superior de Justicia de Valencia cuando afirmó que:

«no puede dejarse en manos de los contribuyentes la elusión del impuesto con tan sólo efectuar una escritura notarial de adjudicación de herencia, o unas meras capitulaciones matrimoniales con adjudicación de bienes por disolución de la sociedad económica conyugal. Esta interpretación es contraria al espíritu de la norma y a lo dispuesto en el artículo 31.1 CE que obliga a que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas a través de un sistema fiscal de carácter progresivo y que respete los principios de justicia en su reparto ¹³¹».

Sin embargo, no la totalidad de la doctrina está de acuerdo con la caracterización que del supuesto realiza la sentencia citada, y en este caso, hay autores que consideran que sí que existe una auténtica exención tributaria ¹³², y que en realidad se trata de una ampliación del concepto de transmisión de bienes.

¹²⁹ Vid. RUIZ GONZÁLEZ, Ricardo: «Efectos fiscales de la separación, divorcio y nulidad matrimonial», *Impuestos*, 1995, tomo I, págs. 1452-1479.

¹³⁰ En este sentido *vid.* CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Exenciones en materia de impuestos locales*, Ed. Aranzadi, Col. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 9, Pamplona, 1998, pág. 130.

¹³¹ *Vid.* STSJ de Valencia, de 18 de junio de 1990, fundamento jurídico 4.º.

¹³² Así se manifiestan CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *op. cit.*, pág. 125, y SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos (II)», en *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, págs. 417 y ss.

2. Disolución de la sociedad de gananciales.

Por lo que respecta a las transmisiones efectuadas a los esposos como pago de sus haberes comunes, se considera que al no existir ninguna limitación legal, la exención corresponde a todas las transmisiones ¹³³, con lo cual, y de acuerdo con lo que algún autor ha manifestado, se está permitiendo el acceso a un posible fraude de ley, dado que resulta posible pactar mediante el otorgamiento de una escritura de capitulaciones matrimoniales un cambio en el régimen económico matrimonial, mediante el cual se disuelve la comunidad de bienes, adjudicando los bienes a uno de los cónyuges y evitando «el pago del impuesto en una transmisión que se realice inmediatamente después, pues entre el momento de la disolución y el de la sucesiva transmisión no existirá incremento de valor alguno» ¹³⁴.

3. Régimen de separación de bienes.

Otro aspecto objeto de controversia resulta es si la exención alcanza también a los supuestos en que el régimen económico matrimonial es el de separación de bienes. Algunos autores ¹³⁵ consideran que al amparo de lo dispuesto en el artículo 1.347 CC, corresponde a cada cónyuge la administración, el goce y la libre disposición de los bienes que tuviesen ambos en el momento inicial, así como los que adquieran con posterioridad por cualquier título, no resultando por ello posible la aplicación de la exención del artículo 106.1.a) de la Ley 39/1988, puesto que no existe una masa común a los cónyuges, y habiéndose pronunciado en ese sentido el Tribunal Supremo cuando afirmó que:

«... al ser el régimen económico matrimonial entre los cónyuges en el caso de autos el de separación de bienes, al darse lugar a la separación de aquéllos, no se produjo una división de la cosa común con adjudicación a los comuneros de bienes equivalentes en proporción igual a la cuota que cada uno de ellos tenía en la comunidad, sino que al recurrente-apelante se le ha adjudicado una parte de la que no era titular en dicha comunidad, pasando a ser titular de la totalidad del inmueble en lugar de la mitad indivisa del mismo, lo que supone una transmisión de dominio, con innegable contenido económico..., pues no cabe olvidar que la separación de bienes estricto *sensu* es el régimen matrimonial de bienes en virtud del cual cada cónyuge retiene el dominio, administración y disfrute, tanto de los bienes que aporta como de los que adquiera por cualquier título durante el matrimonio, contribuyendo a las cargas comunes en la proporción convenida o en proporción a su haber, constituyendo la negación de toda asociación pecuniaria entre los esposos, siendo un régimen de independencia el que impera, bajo el cual

¹³³ Según CHECA GONZÁLEZ, *op. cit.*, pág. 127, incluso correspondería a la adjudicación a uno de los cónyuges de bienes privativos del otro, siempre y cuando se realice todo en el ámbito de las operaciones de liquidación de la sociedad conyugal.

¹³⁴ Vid. CHECA GONZÁLEZ: *op. cit.*, pág. 128 y SIMÓN ACOSTA: *op. cit.*, pág. 420.

¹³⁵ *Ibidem vid.* CHECA GONZÁLEZ.

cada uno conserva, no solamente la propiedad, sino también la administración y el goce de sus bienes; ello a diferencia del régimen de sociedad de gananciales, lo que impide aplicar por analogía cual se pretende, la exención referida del artículo 352.b) del RDL 781/1986, dado que el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria determina, que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones" ¹³⁶».

Sin embargo, esta postura tan radical respecto del régimen económico de separación de bienes se ha visto mitigada a raíz de unas interesantísimas y no poco polémicas sentencias del Tribunal Supremo que ya han sido comentadas con anterioridad, en las que a efectos de ITP y AJD, considera que:

«la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero ¹³⁷».

Parece que la división de la cosa común debe contemplarse como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado, o lo que es igual:

«la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente ¹³⁸».

Es por ello que a la luz de dicho pronunciamiento judicial, ha variado la consideración que al respecto se tenía globalmente sobre si constituía una exención de las contempladas por el artículo 106 de la Ley 39/1988 en el caso del régimen de separación de bienes o no. Y todo ello con el debido respeto a la interdicción que la Ley General Tributaria establece, ya que como el propio Tribunal Supremo afirma:

«No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del artículo 24 de la Ley General Tributaria –hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio–, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias ¹³⁹».

¹³⁶ Vid. STS de 10 de julio de 1995.

¹³⁷ Vid. STS de 23 de mayo de 1998.

¹³⁸ Vid. STS de 28 de junio de 1999, fundamento jurídico 3.º.

¹³⁹ *Ibidem*, fundamento jurídico 3.º, *in fine*.

CONCLUSIONES

Llegado este punto, cabe afirmar que si bien la regulación de las uniones matrimoniales (y también las no matrimoniales) constituye un tema complejo desde el punto de vista civil, cuando se produce la crisis de las mismas, resulta aún más complejo el tratamiento fiscal que deba realizarse de las consecuencias de la ruptura. No debe olvidarse que en la sociedad en la que se desarrolla nuestra vida, prácticamente nada elude una consecuencia u otra de carácter fiscal, por ello, ni el nacimiento, ni el matrimonio, ni la disolución del mismo, ni tampoco la muerte quedan fuera del ámbito fiscal.

La legislación española permite a los cónyuges determinar el régimen mediante el cual desean regular sus relaciones económico-matrimoniales. A falta de dicho acuerdo, la norma prevé uno o varios regímenes supletorios en función de la normativa personal que le sea aplicable. Tanto la constitución como la disolución y la liquidación de los mismos repercutirán en el ámbito fiscal, máxime si se tiene en cuenta que, determinadas obligaciones, incluso en el régimen de separación de bienes, como puede ser el pago de las pensiones compensatorias, la compensación por trabajo realizado para la casa o de alimentos, pueden representar un determinado hecho imponible gravado o exento por algún tributo.

Ese ha sido el objeto del presente estudio, analizar las repercusiones tributarias que pueden ocasionarse con motivo de la ruptura matrimonial. Y ha podido comprobarse cómo no se trata en absoluto de un tema pacífico ni fácil de acotar. Prueba de ello lo constituye el hecho de que la doctrina haya prestado escasa atención al tema considerado en concreto dada la falta de artículos y estudios al respecto. Deben ser los tribunales de justicia y los órganos administrativos como los tribunales económico-administrativos los que vayan interpretando la normativa y fijando criterios de aplicación. Y ello ocurre en algunos casos por la novedad de la norma, como pueden ser todavía la Ley 40/1998 o las Leyes del Parlament de Catalunya 9/1998 y 10/1998, y en otros casos, porque cuando el legislador dictó la norma, no lo hizo teniendo en cuenta la evolución que el estrato social al que se le aplica sufriría, como sucede con la normativa de ITP y AJD, que se refiere únicamente a las comunidades de bienes conyugales y a la sociedad de gananciales, perjudicando con una interpretación excesivamente literal los intereses de quienes no se hallan en una comunidad ganancial, o lo que es igual, no se tuvo en consideración la variedad normativa existente en las diversas Comunidades Autónomas que integran España.

Es por ello que, actualmente, y como consecuencia de la postura del Tribunal Supremo, se considera que la disolución de la comunidad forzosa, a pesar de tratarse de un régimen de separación de bienes, concretando o materializando un derecho abstracto en otro concreto, no constituye una transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales, pudiendo aplicarse así la no sujeción al impuesto de las comunidades voluntarias juntamente con las hereditarias contempladas literalmente en la norma.

Para concluir, recordar que la interpretación de la norma tributaria debe ser realizada siempre con extrema prudencia y respeto como manifestó el Tribunal Supremo en su muy renovadora Sentencia de 28 de junio de 1999, que ha sido objeto de múltiples comentarios en este trabajo, cuando afirma que:

«No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del artículo 24 de la Ley General Tributaria (hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio), cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias».

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV.: *El hogar y ajuar de la familia en las crisis matrimoniales: bases conceptuales y criterios judiciales*, Eunsa. Ediciones Universidad de Navarra, S.A., 1986.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La exención de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 35, octubre - diciembre de 1996, págs. 17-30.
- ÁLVAREZ CAPEROCHIPÍ, José Antonio: *Curso de Derecho de Familia. Matrimonio y régimen económico*, Civitas, Madrid, 1998.
- ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Santiago: *Crisis matrimoniales internacionales y prestaciones alimenticias entre cónyuges*, Civitas Ediciones, S.L., 1996.
- ARIAS VELASCO, José: «Problemática fiscal de los trasvases patrimoniales entre cónyuges», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 9, abril-junio 1990, págs. 69-78.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ABOGADOS DE FAMILIA: *Problemas candentes en los procesos de familia*, Ed. Dykinson, Madrid, 1995.
- BADOSA COLL, Ferran: *Comentarios a las reformas del Derecho de Familia*, Ed. Tecnos, Madrid, 1984.
- BAYO DELGADO, Joaquín: *Temas económicos y patrimoniales importantes en las rupturas matrimoniales*, obra colectiva, Ed. Dykinson, Madrid, 1997.
- BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: «Las uniones de hecho en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional el 2/7/96)», Editorial Civitas, *REDF*, n.º 93, enero-marzo 1997, págs. 129-140.
- BEHAVENTE MOREDA, Pilar: «Problemas derivados de la atribución de la vivienda familiar por sentencia de separación, nulidad o divorcio al cónyuge no titular del Derecho», *Revista Anuario de Derecho civil*, 1988.
- BERMEJO PUMAR, María Mercedes: «Uniones de participación integral de vida», *Revista General de Derecho*, Madrid, 1991, n.º 559, págs. 2.489-2.515.
- BLASCO DELGADO, C.: *Los incrementos y disminuciones de patrimonio sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1997.
- BOSCH CAPDEVILA, Esteve: «Sentència 8/2000, de 27 d'abril, del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya: compensació econòmica per raó de treball», *La Notaria*, n.º 5, mayo 2000.

- CALLE RODRÍGUEZ, M.^a Victoria: «El derecho económico del conviviente tras disolverse la unión matrimonial de hecho», *Actualidad Civil*, n.º 17, 25 abril-1 mayo, 1994.
- CAMPUZANO TOME, H: *La pensión por desequilibrio económico en los casos de separación y divorcio*, Barcelona, 1994, 3.^a edición.
- CANTERO NÚÑEZ, Federico: Reflexiones en torno a la pretendida regulación de las uniones de hecho, *Revista Derecho Privado*, n.º 3, 1995, págs. 219-224.
- CASO SEÑAL, Mercedes: «Problemática sobre la atribución judicial de la vivienda», *Revista Cuadernos de Derecho Judicial*, 1992.
- CERDÀ GIMENO, José: «La situación actual de las parejas no casadas ante el Derecho», en *Estudios sobre Derecho de Familia*, Colegio de Registradores, 1993.
- CERDÀ GIMENO, José: «Reflexiones jurídicas sobre el concubinato», en *Estudios sobre Derecho de Familia*, Colegio de Registradores, 1993.
- CERDÀ GIMENO, José: «Una aproximación realista para una visión de conjunto de las sentencias del Tribunal Supremo (Sala 1.^a) relativas a aspectos de la situación de "parejas no casadas"», en *Estudios sobre Derecho de Familia*, Colegio de Registradores, 1993.
- CERVILLA GARZÓN, M.^a D.: *La situación jurídica de la mujer en los supuestos de crisis matrimonial*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, págs. 53-60 y 145-195.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: *Memoria que el Consejo General del Poder Judicial eleva a las Cortes Generales*, Madrid, 1995.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: *Monográfico sobre «La vivienda»*, n.º 14, 1992.
- CORDON MORENO, Faustino: «Algunas consideraciones sobre la acción de separación matrimonial», *Actualidad Civil*, 1992.
- CORREAS GONZÁLEZ, Luis Miguel y otros: *Guía de la Ley del Impuesto sobre la renta*, Editorial CISS, València, 1999. Págs. 289 y ss.
- CHALER IRANZO, Ramón: «Ley Orgánica 3/1996 y Leyes 12/1996, 13/1996 y 14/1996: modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 168, marzo 1997, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «Exenciones en materia de impuestos locales», Ed. Aranzadi, Col. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 9, Pamplona, 1998.
- DELGADO LÓPEZ, Luis María: «Los bienes del matrimonio después de la sentencia de separación», *Revista Actualidad Civil*, 1992.
- DEMAIN, Bernard: *La liquidación de bienes en las uniones de hecho*, Traducción y notas del profesor Dr. José Manuel González Porras, Editorial Reus, Madrid, 1992.
- DÍEZ PICAZO, Luis y Antonio GUILLÓN: *Sistema de Derecho Civil, Vol. IV «Derecho de Familia. Derecho de Sucesiones»*, 6.^a ed., Tecnos, Madrid, reimpresión, 1995.

- EGEA I FERNÁNDEZ, Joan y FERRER I RIBA, Josep: *Comentaris al codi de familia, a la Llei d'unions estables de parella i a la Llei de situacions convivencials d'ajuda mutua*, Dijusa, noviembre 2000.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: su nueva disciplina tributaria», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 164, 1996.
- ESPIAU ESPIAU, S.: *La vivienda familiar en el ordenamiento civil español*, Ed. PPU, S.A., Barcelona, 1992.
- ESTEBAN PAÚL, J. Ángel: «Tratamiento de las rentas familiares en el Derecho Comparado», *Carta Tributaria*, (monografías), n.º 94, 1 de junio de 1989, págs. 2-10. Edita: Información y Documentación Tributaria, S.L.
- ESTELLES PERALTA, Pilar: *La subrogación arrendaticia del conviviente more uxorio*, *Revista General de Derecho*, n.º 594, marzo 1994, págs. 1.721-1.741.
- GARCÍA RUBIO, M. P.: *Alimentos entre cónyuges y entre convivientes de hecho*, Madrid, 1995.
- GARRIDO DE PALMA, Víctor Manuel y REGOJO OTERO, Alejandra: «La familia no matrimonial (Estudio sobre el concubinato)», *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 1986.
- GARRIDO MELERO, Martín: *Derecho de familia*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- GAVIDIA SÁNCHEZ, Julio Vicente: *La unión libre: el marco constitucional y la situación del conviviente superviviente*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1995.
- GAVILÁN LÓPEZ, Jesús: *Temas económicos y patrimoniales en las rupturas matrimoniales*, obra colectiva, Dykinson, Madrid, 1997.
- GETE-ALONSO Y CALERA, M.ª del Carmen: *Comentarios a las reformas del Derecho de familia*, Tecnos, Madrid, 1984.
- GETE-ALONSO Y CALERA, M.ª del Carmen: *La compensación económica derivada de la liquidación del régimen de separación de bienes*, Departament de Justícia, Barcelona, 1995.
- GONZÁLEZ PORRAS, José Manuel: «La familia sin matrimonio (Notas a propósito de dos proyectos de Ley italianos sobre la familia de hecho)», *Actualidad Civil*, n.º 31, semana 27 agosto-2 septiembre 1990.
- GONZÁLEZ POVEDA, Pedro: *Problemas Candentes En Los Procesos De Familia*, Asociación De Abogados De Familia, Dykinson, Madrid, 1995.
- GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel: «Algunas consideraciones respecto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Tributaria*, 1995, Tomo I, págs. 1-22.
- HERNÁNDEZ LAVADO, Alejo: «Transmisiones por causa de matrimonio e Impuesto del Incremento del Valor de los terrenos urbanos», *Impuestos*, año 1985, *La Ley*, págs. 985-994, tomo 2.
- ISAC AGUILAR, Antonio: «Las consecuencias registrales de la separación matrimonial y del divorcio: el uso de la vivienda conyugal», *Revista crítica de Derecho Inmobiliario*, 1986.
- JOU MIRABENT, L.: *Comentari a l'article 23 CDCC. Comentari a la modificació de la Compilació en matèria de relacions patrimonials entre cònjuges*, Barcelona, 1995, pág. 197.
- JUANES PECES, Ángel: «Naturaleza Jurídica de la atribución de la vivienda familiar en los casos de crisis matrimonial», *Revista Cuadernos de Derecho Judicial*, 1992.

- LASARTE, C-VALPUESTA, R.: *Comentario al artículo 97 CC, Matrimonio y divorcio Comentarios al nuevo título IV del Libro I del Código civil*, J.L. Lacruz (coordinador). Madrid, 1982, 1.ª edición y Madrid, 1994, 2.ª edición.
- LÓPEZ LIZ, José: *Bienes inmuebles y sociedad conyugal: adquisición, administración y disposición, hipoteca y embargo, con particular estudio de derecho real de uso especial de la vivienda familiar*, Editorial Bosch, S.A., 1998.
- MARTÍN CASALS, M-SANTDIUMENGE, J.: *El funcionament dels fons de pensions alimentàries. Estudi comparat de legislació sobre pagament avançat de pensions alimentàries a menors en cas d'impagament del progenitor separat o divorciat*, Materials de les vuitenes Jornades de Dret català a Tossa, 1994. València, 1996.
- MARTÍNEZ HORNERO, Fco. Javier: *La fiscalidad del matrimonio y sus crisis: nulidad, separación y divorcio*, Ed. Praxis, Barcelona, 1998.
- MARTÍNEZ HORNERO, F. Javier: *Los regímenes económico-matrimoniales en los impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Ed. Praxis, Barcelona, 1990.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Marcial Pons, Madrid, 1997. Pág. 240.
- MENDIETA JARAMILLO, Luz Myriam: «Relaciones patrimoniales en la unión familiar de hecho», *Actualidad Civil*, n.º 16, semana 16 - 22, abril 1990.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: «Los límites de las exenciones en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Revista Crónica Tributaria*, 1983.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: *El impuesto sobre las transmisiones patrimoniales*, J.M. Bosch, Editor S.A., 1996, Barcelona, pág. 475.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: «Los límites de las exenciones en el impuesto de transmisiones patrimoniales», *Crónica Tributaria*, n.º 44, 1983, págs. 93-111.
- MERINO GUTIÉRREZ, Arturo: «Las uniones libres y su perspectiva actual (Las parejas no casadas)», *La Ley*, 1988/I.
- MIR PUIG, C.: «Estudi sobre el nou article 23 i sobre el nou règim de participació en els guanys introduïts per la llei de modificació de la Compilació del Dret civil de Catalunya en matèria de relacions patrimonials entre cònjuges», *Iuris*, n.º 4, 1994, pág. 325.
- MIRAMBELL, Antoni / CASANOVAS, Anna: «Anàlisi dels diferents aspectes de la regulació del règim econòmic-familiar. Especial consideració del nou règim de participació en els guanys», *Papers d'Estudi i Formació*, n.º 7, Centre d'Estudis Jurídics, Barcelona, 1991, págs. 93-100.
- MIRALLES GONZÁLEZ, Isabel: «A propósito de la STC 222/1992, de 11 de diciembre. Las relaciones de hecho. Una lectura civil», *Revista Jurídica de Catalunya*, 1993, n.º 3, págs. 675-694.
- O'CALLAGHAN MUÑOZ, Xavier: *La vivienda familiar durante el tratamiento de las crisis matrimoniales*, Pamplona, 1986.
- ORTUÑO MUÑOZ, Pascual: «El régimen económico conyugal de la Compilación catalana, después de la reforma de la Ley 8/1993», *Iuris*, n.º 4, Barcelona, 1994, págs. 377-400.

- PANTALEÓN PRIETO, A. Ferrando: «La autorregulación de la unión libre», *Poder Judicial*, n.º 4, págs. 119-125.
- PÉREZ DE AYALA, Becerril: «El polémico tratamiento de las donaciones de bienes comunes del matrimonio en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, año 95, tomo 2, págs. 1.319-1.324.
- PUIG FERRIOL, Lluís y ROCA TRÍAS, Encarna: *Institucions del Dret Civil de Catalunya*, Vol II, Dret de la persona i dret de família, 5.ª ed., 1998.
- ROCA TRÍAS, Encarna: «Familia, familias y derecho de la familia», *Anuario de Derecho Civil*, 1990, págs. 1.056-1.091.
- ROCA TRÍAS, Encarna: «Principi d'igualtat: matrimoni i parella de fet (Comentari a la STC 184/1990, de 15 de novembre)», *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 1, 1991, págs. 207-214.
- RUIZ GONZÁLEZ, Ricardo: «Efectos fiscales de la separación, divorcio y nulidad matrimonial», *Impuestos*, La Ley, 1995, tomo I, págs. 1.452-1.479.
- SALLÉS COSTA, M.R.: *Temas económicos y patrimoniales importantes en las rupturas matrimoniales*, (obra colectiva), Ed. Dykinson, Madrid, 1997.
- SANZ GADEA, Eduardo: «Incrementos de patrimonio», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 120, 1-3-1993, págs. 3-42.
- SEOANE SPIEGELBERG, José Luis: «Asignación de la vivienda familiar en procesos matrimoniales con hijos y liquidación de la sociedad de gananciales», CGPJ, *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1992.
- SERRANO MORENO, José Luis: «Una propuesta para la tutela jurídica de la familia sin matrimonio», *Actualidad Civil*, n.º 28-29, 6-12 de julio de 1987, págs. 1.719-1.727.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos (II)», en *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «Las adjudicaciones que se producen con motivo de la disolución de la sociedad de gananciales son transmisiones a efectos fiscales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, año 93, págs. 1.040 a 1.041, tomo 2. Resolución TEAC de 30/6/93. T 1087.
- SOLÉ y FELIU, Josep: «La compensació econòmica per raó del treball de l'article 41 del nou Codi de Família», *La Llei*, n.º 231, 1998.
- VENDRELL I FERRER, Eudald: «La liquidació del règim de separació de béns», *Materials de les VIII Jornades de Dret Català a Tossa*, Ed. Tirant lo Blanch, València, 1996.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto: *Estudios sobre el Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 425-441 y 481-549.
- ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis: «La unión paramatrimonial y la vivienda familiar», *Revista General del Derecho*, n.º 584, mayo de 1993, págs. 4.243-4.301.