

## FISCALIDAD DE LAS PAREJAS DE HECHO

### *FISCALITY OF COUPLES IN FACT*

*Actualidad Jurídica Iberoamericana* N° 11, agosto 2019, ISSN: 2386-4567, pp. 402-417



Fernando  
HERNÁNDEZ  
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 21 de mayo de 2019

ARTÍCULO APROBADO: 1 de julio de 2019

**RESUMEN:** Las parejas de hecho son una unión alternativa al matrimonio y, como tal, el ordenamiento les dedica un régimen jurídico. El presente estudio trata sobre la fiscalidad que rodea a estas uniones partiendo siempre de su situación patrimonial y los acuerdos alcanzados entre los convivientes. Se analiza el encaje dentro del IRPF de la pareja de hecho y la aplicación de las circunstancias personales y familiares a los convivientes. Asimismo, se tratará la aportación de éstos a la comunidad de bienes formada por ambos y la adquisición de bienes una vez constituida la misma. Todo ello desde la aplicación de los impuestos que gravan la transmisión o adquisición de bienes, ya sea de forma onerosa o lucrativa. Por último, también se analizará las consecuencias tributarias derivadas de la disolución y liquidación de la comunidad patrimonial.

**PALABRAS CLAVE:** Pareja de hecho; mínimo por descendiente; comunidad de bienes; disolución de la comunidad.

**ABSTRACT:** *Couples in fact are an alternative union to marriage and, as such, the legal system dedicates them a legal regime. The present study deals with the taxation that surrounds these unions, always starting from their patrimonial situation and the agreements reached between the cohabitants. It analyzes the fit within the IRPF of the couple of fact and the application of the personal and familiar circumstances to the cohabitants. Likewise, the contribution of these to the community of goods formed by both and the acquisition of goods once it is constituted will be discussed. All this from the application of taxes on the transmission or acquisition of goods, whether onerous or lucrative. Finally, the tax consequences derived from the dissolution and liquidation of the patrimonial community also will be analyzed.*

**KEY WORDS:** *couples in fact, minimum by descendant, community of goods, dissolution of the community.*

**SUMARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. LA REGULACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO.- III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO EN EL IRPF.- 1. La declaración individual o conjunta en el IRPF.- 2. La deducción por familia numerosa.- 3. El mínimo por descendiente en las parejas de hecho.- IV. APORTACIÓN DE BIENES EN LAS PAREJAS DE HECHO.- 1. Repercusiones en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- 2. Repercusiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- 3. Repercusiones en el Impuesto el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.- V. ADQUISICIÓN DE BIENES EN COMÚN POR LA PAREJA DE HECHO.- 1. Cambio de proporción en la titularidad de bienes comunes.- VI. DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD EN LAS PAREJAS DE HECHO.- 1. Repercusiones en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- 2. Repercusiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- 3. Repercusiones en el Impuesto el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.**

---

## I. INTRODUCCIÓN.

El presente estudio pretende analizar el tratamiento fiscal de las parejas de hecho como unión alternativa al matrimonio y comprobar las características de su tributación. A lo largo del trabajo se estudiarán distintas situaciones que pueden darse en estas uniones y las soluciones que, a través de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT), se dan a los contribuyentes. Es de advertir desde el principio que las parejas de hecho no gozan de un marco normativo uniforme a nivel general, y que su legislación se encuentra establecida por las leyes que aprueban las Comunidades Autónomas, por lo que la casuística puede ser muy amplia y se deberá entender caso por caso de forma individual.

En efecto, ni la Constitución Española, ni el Código Civil, contienen referencia alguna a este tipo de unión y su soporte constitucional debe encuadrarse dentro de la protección que, en el artículo 39 CE, se hace a la familia<sup>1</sup>. Como hemos dicho, su régimen normativo se establece por legislación autonómica y ello hará que sea diverso y complejo el conjunto de relaciones jurídicas que puedan surgir (convenio regulador, régimen patrimonial, fijación de una compensación a favor

---

<sup>1</sup> A tal efecto, la Carta Magna establece que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia. También los poderes públicos aseguran, asimismo, la protección integral de los hijos, iguales éstos ante la ley con independencia de su filiación, y de las madres, cualquiera que sea su estado civil. Y por último, en su apartado 3, dispone que los padres deben prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad y en los demás casos en que legalmente proceda.

### • Fernando Hernández Guijarro

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Tributario, Universitat Politècnica de València, Magistrado Suplente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Correo electrónico: ferhergu@upv.es

del otro conviviente, etc.). Y en este sentido, será determinante diferenciar entre parejas o uniones formalizadas o registradas y las que no están formalizadas. Las consecuencias jurídico-privadas van a ser distintas según dicha diferencia.

Ante esta situación, y para poder resolver las situaciones que puedan generar dudas o conflictos en la tributación de las partes sujetas a este tipo de relación, deberemos acudir a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (IRPF), al 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 (LITP-AJD) y la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Esta normativa será completada, como se ha dicho anteriormente, por las Consultas de la DGT, la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos y, en última instancia, por lo Órganos de la jurisdicción contencioso-administrativo.

## II. LA REGULACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO.

La no existencia de una definición jurídica de familia forzó a nuestro Tribunal Constitucional a dar unas notas esenciales sobre la misma y definirla como “marco de solidaridades y dependencias”<sup>2</sup>. De esta definición se podría colegir que las parejas de hecho y los matrimonios son familias idénticas en sus relaciones y, por lo tanto, en sus obligaciones y derechos. No obstante, como veremos a continuación ello no es así.

La diversa normativa sobre las parejas de hecho no puede llevarnos a concluir que todo tipo de familia haya de recibir idéntica protección. En este sentido, es constitucionalmente legítimo que los poderes públicos otorguen un trato de favor a los matrimonios respecto de otras modalidades familiares como así lo estableció la STC 184/1990, 19 de noviembre<sup>3</sup>. Esta sentencia estableció, de manera clara, que la “protección aparezca vinculada a una situación jurídica como es el matrimonio, amparada por la Constitución, y que genera derechos y obligaciones exigibles por ambas partes (STC 73/1987), resulta plenamente justificado y razonable. La ecuación derechos-deberes y protección posterior consecuente, parece plenamente equilibrada, y más aún a la vista de la constelación de efectos jurídicos que produce el vínculo matrimonial y que aquí no se pueden discutir, que van desde lo fiscal hasta lo sucesorio”.

2 STC 222/1992, de 11 de noviembre.

3 Ello es así porque la igualdad exige de por sí un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales (STC 76/1990, de 26 de abril).

La normativa que regula este tipo de uniones en las Comunidades Autónomas va desde las que disponen de Derecho Civil o Foral, a las que no, y está desarrollada de forma muy diversa. A tal efecto, seguidamente se exponen las leyes que regulan estas uniones y su definición jurídica:

- Andalucía: la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de parejas de hecho, define a éstas como: “la unión de dos personas, con independencia de su opción sexual, a fin de convivir de forma estable, en una relación de afectividad análoga a la conyugal” (art. 3.1).

- Aragón: el Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, define las parejas estables no casadas como: “las formadas por personas mayores de edad entre las que exista relación de afectividad análoga a la conyugal y que cumplan los requisitos y formalidades que se establecen en este Título” (art. 303).

- Asturias: la Ley del Principado de Asturias 4/2002, de 23 de mayo, de parejas estables, afirma que es pareja estable: “la unión libre y pública, en una relación de afectividad análoga a la conyugal, con independencia de su sexo, de dos personas mayores de edad o menores emancipadas sin vínculo de parentesco por consanguinidad o adopción en línea recta o colateral hasta el segundo grado, siempre que ninguna de ellas esté unida por un vínculo matrimonial o forme pareja estable con otra persona” (art. 3.1).

- Baleares: la Ley 18/2001, de 19 de diciembre, de parejas estables de Illes Balears, entiende éstas como: “las uniones de dos personas que convivan de forma libre, pública y notoria, en una relación de afectividad análoga a la conyugal” (art. 1.1).

- Canarias: la Ley 5/2003, de 6 de marzo, para la regulación de las parejas de hecho en la Comunidad Autónoma de Canarias, que las define como: “las personas que convivan en pareja de forma libre, pública y notoria, vinculados de forma estable con independencia de su orientación sexual, al menos durante un periodo ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad” (art. 1).

- Cataluña: la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, regula que la: “comunidad de vida análoga a la matrimonial se consideran pareja estable en cualquiera de los siguientes casos: a) Si la convivencia dura más de dos años ininterrumpidos; b) Si durante la convivencia, tienen un hijo común; c) Si formalizan la relación en escritura pública” (art. 234-1).

- Extremadura: la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, define la pareja de hecho como: “la unión estable, libre, pública y notoria, en una relación de afectividad análoga a la conyugal, con independencia de su sexo, de dos personas mayores de edad o menores emancipadas, siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la pareja en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura” (art. 1.1).

- Galicia: la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, afirma que: “tendrán la condición de parejas de hecho las uniones de dos personas mayores de edad, capaces, que convivan con la intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que la inscriban en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio” (DA 3ª).

- Murcia: la Ley 7/2018, de 3 de julio, de parejas de hecho de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, dispone que “se considera pareja de hecho la unión estable, libre, pública y notoria en una relación de afectividad análoga a la conyugal, con independencia de su sexo, de dos personas mayores de edad o menores emancipadas, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 3. En cualquier caso, para que la presente ley les sea de aplicación, los miembros de la pareja tendrán que haber expresado, de modo fehaciente, su voluntad de constituirse como pareja de hecho” (art. 1.1).

- Madrid: la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid, resulta: “de aplicación a las personas que convivan en pareja, de forma libre, pública y notoria, vinculadas de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad, siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid” (art. 1.1).

- Navarra: la Ley Foral 6/2000, de 3 de julio, para la igualdad jurídica de las parejas estables, considera que es: “pareja estable la unión libre y pública, en una relación de afectividad análoga a la conyugal, con independencia de su orientación sexual, de dos personas mayores de edad o menores emancipadas sin vínculo de parentesco por consanguinidad o adopción en línea recta o colateral hasta el segundo grado, siempre que ninguna de ellas esté unida por un vínculo matrimonial o forme pareja estable con otra persona” (art. 2.1).

- País Vasco: la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, establece que: “se considera pareja de hecho la resultante de la unión libre de dos personas mayores de edad o menores emancipadas, con plena capacidad, que no

sean parientes por consanguinidad o adopción en línea recta o por consanguinidad en segundo grado colateral y que se encuentren ligadas por una relación afectivo-sexual, sean del mismo o de distinto género. Asimismo ambos miembros de la pareja deberán cumplir el requisito de no estar unidos a otra persona por vínculo matrimonial o pareja de hecho” (art. 2.1).

- Valencia: la Ley 5/2012, de 15 de octubre, de la Generalitat, de uniones de hecho formalizadas de la Comunitat Valenciana, configura éstas como: “las formadas por dos personas que, con independencia de su sexo, convivan en una relación de afectividad análoga a la conyugal” (art. 1.1).

De todas las definiciones que hemos comprobado y que se recogen en las leyes autonómicas, podemos concluir que la nota común a todas ellas es que se considera pareja de hecho a la unión de dos personas mayores de edad que mantienen una relación estable de afectividad semejante a la conyugal.

Asimismo, una cuestión a destacar será la diferencia entre las parejas que consten inscritas o registradas y las que no. Para las primeras, rige el principio de autonomía de la voluntad de las partes<sup>4</sup>, es decir, podrán acoger el régimen que regule su convivencia y posterior disolución, con los límites establecidos para la validez de los contratos recogidos en el Código Civil. En este sentido, los convivientes, podrán acordar la aplicación del régimen económico matrimonial. También existirán, derivado de la normativa autonómica citada, una serie de disposiciones que actúan en unos casos como derecho supletorio en ausencia de pacto entre las partes.

Para las parejas que opten por su no inscripción en el registro ad hoc, también tendrán disposiciones autonómicas aplicables supletoriamente. No obstante, podrán tener acuerdos que regulen sus relaciones y, en última instancia, serán los Tribunales los que habrán de resolver tales situaciones atendiendo a cada caso concreto mediante la aplicación de disposiciones de Derecho común.

### III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO EN EL IRPF.

#### I. La declaración individual o conjunta en el IRPF.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) existen dos modalidades de tributación, por una parte, la individual y, por otro, la opción por la tributación conjunta (art. 83 LIRPF).

<sup>4</sup> Esta autonomía no será otra que la prevista en el artículo 1255 CC, que establece que “los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público”.

Con carácter general, la declaración la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. En las parejas de hecho sin vínculo matrimonial sólo uno de sus miembros (padre o madre) puede formar unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos anteriormente comentados y, en consecuencia, optar por la tributación conjunta. El otro miembro de la pareja debe declarar de forma individual<sup>5</sup>.

## 2. La deducción por familia numerosa.

El artículo 81.bis de la LIRPF establece que los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto una deducción por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendiente<sup>6</sup>, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

En este sentido, la deducción por familia numerosa no tendrá inconveniente en ser aplicada por los miembros de las parejas de hecho cuando les resulte de aplicación la ley de protección de las mismas.

## 3. El mínimo por descendiente en las parejas de hecho.

Por lo que respecta a la reducción por descendientes, el artículo 58 LIRPF establece que, por cada menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas

5 Ministerio de Hacienda y Función Pública, Manual Práctico IRPF, 2018., p. 66. Consulta vinculante número 1811/14, de 9 de julio de 2014.

6 El mínimo por descendiente está previsto en el artículo 58 LIRPF y establece que descendientes serán los menores de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, se tendrá derecho a 2.400 euros anuales por el primero, 2.700 euros anuales por el segundo, 4.000 euros anuales por el tercero y 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en 2.244 euros anuales.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

El artículo 61 LIRPF que regula la aplicación del mínimo familiar señala que cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, la aplicación del mínimo por descendientes no procederá cuando los descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

Por ello, el mínimo por descendiente se distribuiría entre los padres con los que conviva la descendiente por partes iguales. Si uno de los padres tributa conjuntamente con el hijo o hija, dicho progenitor aplicaría íntegramente el mínimo por descendientes correspondiente a esa hija, y el otro progenitor no tiene derecho al mínimo al presentar la hija declaración, siempre que esta última tengan rentas superiores a 1.800 euros<sup>7</sup>.

#### **IV. APORTACIÓN DE BIENES EN LAS PAREJAS DE HECHO.**

##### **I. Repercusiones en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

En el presente punto vamos a analizar la aportación de bienes a la sociedad constituida por pareja de hecho. Lo primero que se debe concretar es si la aportación a la sociedad a constituir tendría o no contraprestación, lo cual resulta relevante a la hora de determinar el impuesto aplicable. En consecuencia, a continuación, se indica la tributación en ambos casos:

Primero: Aportación de bienes sin contraprestación.

El artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) establece que constituye el hecho imponible, entre otros, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

---

7 Consulta vinculante número 1811/14, de 9 de julio de 2014.

Por ello, la aportación por el consultante de bienes a una sociedad en la que participará al 50 por 100 con su pareja, sin obtener contraprestación alguna a cambio, constituirá una adquisición lucrativa de bienes por su pareja y, en consecuencia, se producirá el hecho imponible del ISD por el concepto de adquisición de bienes a título gratuito e inter vivos. En cuanto al tipo aplicable, el ISD es un impuesto que no tiene tipo fijo sino una tarifa progresiva en función del importe de la base liquidable. Además, para determinar la cuota también se aplican unos coeficientes multiplicadores que dependen del parentesco del donatario con el donante y del patrimonio preexistente de aquel. Por ello, no se puede especificar el tipo aplicable, que dependerá de las variantes señaladas.

Segundo: Aportación de bienes con contraprestación.

El artículo 7.1.A) del texto refundido de la Ley del el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (LITPAJD) establece que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

De conformidad con dicha configuración, la aportación por el consultante de bienes a una sociedad en la que participará al 50 por 100 con su pareja, con contraprestación a cambio –por ejemplo, con el nacimiento de un derecho de crédito a su favor–, constituirá una transmisión onerosa de bienes a favor de su pareja (el 50 por 100 de lo aportado), y, en consecuencia se producirá el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el concepto de adquisición de bienes a título gratuito e inter vivos<sup>8</sup>.

En cuanto al tipo aplicable, dependerá de la naturaleza mueble o inmueble del bien que se aporte. En ambos casos, el tipo aplicable será el que afecto haya aprobado la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto (la de residencia de la adquirente si son bienes muebles, o, en el caso de bienes inmuebles, aquella en que radiquen), y si no ha establecido tipos propios, el tipo será del 4 por 100 para bienes muebles y del 6 por 100 para inmuebles.

Junto a lo anteriormente expuesto, cabe precisar que en ningún caso resultará aplicable el supuesto de exención regulado en el artículo 45.1.B).3 del TRLITP, que establece que “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”–,

8 Consulta vinculante número 722/13, de 8 de marzo de 2013.

precisamente porque esta exención se refiere a aportaciones hechas por cónyuges a sociedades conyugales, circunstancia que no concurre en el presente caso, ya que no se trata de una sociedad conyugal, sino de una sociedad a formar por una pareja de hecho. La extensión de la exención descrita a este caso supondría la aplicación de la analogía para extender el ámbito de un beneficio fiscal, lo que conculcaría el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que determina que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

## **2. Repercusiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Al hilo de lo anteriormente analizado, el miembro de la pareja que aporte a la sociedad, por ejemplo, el 50% de la propiedad de un bien tendrá una alteración en la composición de su patrimonio en los términos previstos en el artículo 33.1 de la LIRPF y, por lo tanto, deberá tributar por este impuesto.

En este sentido, el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. Tal y como indica el artículo 35 LIRPF, el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Por otra parte, el valor de transmisión, en el caso de ser onerosa, será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos satisfechos por el transmitente.

Dicho lo anterior, hay que destacar que por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste último. También es importante saber que la ganancia patrimonial que se origine por la anterior operación, deberá integrarse en la base imponible del ahorro.

Si la aportación se realiza de forma gratuita, la ganancia o pérdida patrimonial se realizará tomando el valor de adquisición de los mismos y, como valor de transmisión, el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado. En todo caso, si existiera una pérdida patrimonial como consecuencia de esta aportación, la misma no será computable por aplicación del artículo 35.5.c) LIRPF que no admite las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.

### 3. Repercusiones en el Impuesto el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

El IIVTNU, tal y como lo configura el artículo 104.1 RD Leg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Por lo tanto, cualquier transmisión de un terreno por parte de un miembro de la pareja de hecho a la sociedad constituida con la otra parte, quedará sujeta a este impuesto. No siendo aplicable la no sujeción existente para el caso de aportaciones a la sociedad de gananciales realizadas por los cónyuges por la prohibición de la analogía en el Derecho Tributario.

Dicho esto, el sujeto pasivo de la aportación objeto de estudio, será:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, el conviviente que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el conviviente que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

## V. ADQUISICIÓN DE BIENES EN COMÚN POR LA PAREJA DE HECHO.

A las parejas de hecho que adquieran bienes en común se les aplicará la presunción del artículo 393 del CC que establece que "se presumirán iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad". En este sentido, su régimen patrimonial será idéntico al tratamiento que se recibe en el régimen de separación de bienes y, en la adquisición de bienes en común, surgirá una presunción proindiviso de propiedad al 50%, salvo que se demuestre otra participación.

### I. Cambio de proporción en la titularidad de bienes comunes.

Una situación que puede darse a lo largo de la convivencia de una pareja de hecho, es el cambio de participación en la propiedad de los bienes. Varias pueden

ser las causas para realizar dicha transmisión, pero hay que ser conscientes de los efectos tributarios que pueden surgir como consecuencia de dicha opción.

La Consulta vinculante de la DGT de 10 de febrero de 2010, contesta en los siguientes términos a una pareja que, de solteros, adquirieron un piso escriturando en porcentajes, 74 por 100 una parte y el 26 por 100 la otra. Para ello solicitaron una hipoteca que iban pagando los dos comuneros a partes iguales, y actualmente son matrimonio y quieren cambiar los porcentajes y tener cada uno el 50 por 100 del piso, sin contraprestación monetaria añadida.

Ante esta situación, la Administración tributaria responde que “si se efectúa una escritura consistente en cambiar el porcentaje de copropiedad, y, además, este nuevo reparto se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos” (artículo 3.1.b) de la LISD.

Ahora bien, parece que no cabría entender que este nuevo reparto se realiza sin contraprestación, pues constituiría la contraprestación las cuotas del préstamo que ha ido pagando al 50 por 100, y que continuará pagando, el copropietario que recibe más participación en el inmueble; es decir, parte de la contraprestación ha sido pagada por adelantado y la otra parte se sigue pagando con el préstamo. En tal caso, la escritura por la que se reparten los porcentajes no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo anterior, ya que sí existe contraprestación y estaríamos ante el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

Por todo ello, habrá que analizar el caso concreto y comprobar si la transmisión es verdaderamente sin contraprestación y, por lo tanto, sujeta a ISD o, si por el contrario, existe algún tipo de contraprestación y, en consecuencia, tributa por ITP-AJD. En definitiva, será una cuestión fáctica y de prueba, sujeta en última instancia a la comprobación administrativa de la Hacienda Pública.

## **VI. DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD EN LAS PAREJAS DE HECHO.**

### **I. Repercusiones en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

La Ley que regula el ITP-ADJ establece en su artículo 45.1.B.3 que están exentas 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. Por lo que en la disolución de las sociedades gananciales en el matrimonio queda exenta del citado impuesto.

Como ya se ha mencionado con anterioridad, el Derecho Tributario no admite la analogía en virtud del artículo 14 LGT. Por ello, esta exención no será extensible a los supuestos de adjudicación de bienes comunes integrantes de una pareja de hecho. Esta disolución, por consiguiente, “debe tratarse como cualquier otra comunidad de bienes de las reguladas en el Código Civil (artículos 392 a 406)”<sup>9</sup>.

## 2. Repercusiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La división de cosa común o disolución de comunidad de bienes, y posterior adjudicación a cada uno de los titulares o comuneros de su correspondiente participación en aquella, no constituye alteración en la composición de sus respectivos patrimonios susceptible de ser gravada como ganancia o pérdida patrimonial<sup>10</sup>; ello, siempre que la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En otro caso, de atribuir a una de las partes bienes o derechos, en su conjunto, por un mayor valor del que le correspondiere por su mitad, existiría un exceso de adjudicación, tal exceso sí daría lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, procediendo calificar el hecho como existencia de una adquisición - transmisión.

Ello se traduce para un comunero en la adquisición del pleno dominio de la parte que pertenecía al segundo, y para éste en una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición, por transmisión de la propiedad. La imputación temporal de la ganancia o pérdida patrimonial deberá realizarse, en el período impositivo en el que haya tenido lugar la alteración patrimonial.

La Consulta vinculante 2191-06 resolvía el caso de una pareja que adquirió por 120.000 euros una vivienda. Tras varios años de convivencia, se dispusieron a disolver la comunidad y valoraron el inmueble entonces en 184.937,25 euros. Como consecuencia de la adjudicación, la DGT respondía que “el transmitente habrá de determinar la variación patrimonial conforme los preceptos señalados. Si se entendiera como valor de adquisición los 120.000 euros que el consultante señala como precio de adquisición (considerando, ante la falta de concreción del escrito del contribuyente, que esta cantidad incluye los gastos de adquisición y la actualización del valor de adquisición), y como valor de transmisión los 184.937,25 euros que indica como valor actual del inmueble, se habría obtenido una ganancia

<sup>9</sup> Consulta vinculante número 771/05, de 6 de mayo de 2005.

<sup>10</sup> Todo ello, conforme al artículo 33.2.a) LIRPF.

patrimonial de 64.937,25 euros, correspondiendo imputar al consultante, por su mitad indivisa, 32.468,63 euros”.

### **3. Repercusiones en el Impuesto el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.**

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la sujeción o no al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los casos de extinción de condominios sobre bienes inmuebles.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 señala en su fundamento de Derecho quinto que, “el acto extintivo del condominio en el aspecto fiscal, no es un acto transmisivo de la titularidad dominical, que constituya objeto de tributación por el concepto de incremento del valor de los terrenos, pues el copropietario o condómino era ya anteriormente partícipe de la titularidad dominical de los terrenos que como consecuencia de la extinción se le atribuyen, ya que lo que acontece, con ésta, es la mera o simple sustitución de una porción o cuota “pro indiviso” que venía correspondiendo de un modo abstracto sobre la totalidad del inmueble, que era objeto de comunidad a cada uno de los partícipes, en la atribución a éstos de una porción material concreta que se les adjudica en propiedad exclusiva sin incremento alguno de valor, por lo que la adjudicación ninguna influencia ni repercusión puede tener a efectos tributarios, ni la división practicada con tal motivo”.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1995 señala en su fundamento de Derecho tercero que “corroboración la anterior, la doctrina de esta Sala, que entre otras, en sus sentencias de 6 de junio de 1986 y 22 de noviembre de 1989, tiene establecido, la inexistencia de hecho imponible en el supuesto de extinción del condominio cuando la adjudicación no exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación y, que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el artículo 450 del Código Civil al disponer que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión””.

En virtud de la jurisprudencia del Alto Tribunal, podemos concluir que:

- En la comunidad de bienes de la pareja de hecho, si la extinción de la misma se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

- No obstante, si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al resto de los comuneros, se produce un exceso de adjudicación que es gravado por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. No existe una simple extinción del condominio, con adjudicación proporcional a los partícipes, sino una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes respecto a su cuota de participación inicial.