Revista Galega de Administración Pública, EGAP
Núm. 68_julio-diciembre 2024 | pp. X369-409
Santiago de Compostela, 2024
https://doi.org/ 10.36402/regap.v68i1.5271
**© María Dolores Rivera Frade**
ISSN-e: 1132-8371 | ISSN: 1132-8371
Recibido: 17/03/2025 | Aceptado: 27/03/2025

Editado bajo licencia Creative Commons Atribution 4.0 International License

Tributación dos excesos de adxudicación

# Tributación de los excesos de adjudicación

Excess allocation taxation



MARÍA DOLORES RIVERA FRADE
Presidenta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia

**Resumo:** O estudo da tributación dos excesos de adxudicación achéganos á problemática que rodea as disolucións ou extincións das situacións de condominio, tema complexo e extremadamente casuístico. A discutida tributación das extincións de condominio deu lugar a diferentes pronunciamentos xudiciais, e digo diferentes porque neles se deron diferentes respostas, que encerran pola súa vez unha diversidade de cuestións, ningunha delas exenta de polémica. Ao longo destas liñas centrareime principalmente na postura dos tribunais á hora de resolver recursos contencioso-administrativos contra actos de natureza tributaria onde a cuestión litixiosa xira arredor da tributación destas formas de pór fin a situacións de copropiedade.
**Palabras clave:** Tributación, condominio, extinción total, extinción parcial, teoría translativa, teoría especificativa, excesos de adxudicación, ITP, IAXD.

**Resumen:** El estudio de la tributación de los excesos de adjudicación nos acerca a la problemática que rodea las disoluciones o extinciones de las situaciones de condominio, tema complejo y extremadamente

casuístico. La discutida tributación de las extinciones de condominio ha dado lugar a diferentes pronunciamientos judiciales, y digo diferentes porque en ellos se han dado distintas respuestas, que encierran a su vez una diversidad de cuestiones, ninguna de ellas exenta de polémica. A lo largo de estas líneas me centraré principalmente en la postura de los tribunales a la hora de resolver recursos contencioso-administrativos contra actos de naturaleza tributaria en donde la cuestión litigiosa gira en torno a la tributación de estas formas de poner fin a situaciones de copropiedad.
**Palabras clave:** Tributación, condominio, extinción total, extinción parcial, teoría traslativa, teoría especificativa, excesos de adjudicación, ITP, IAJD.

**Abstract:** The study of taxation on excess allocations sheds light on the issues surrounding the dissolution or termination of co-ownership situations, a complex and highly case-specific subject. The much questioned taxation of co-ownership termination has given rise to different judicial rulings: "different" in the sense that they have produced varying responses, which in turn encompass a range of issues, none of which are free from controversy. In this article, I will focus primarily on the stance adopted by the courts when resolving administrative-litigation appeals against acts of a tax-related nature, where the contentious issue revolves around the taxation of the various ways of terminating co-ownership.
**Key words:** Taxation, co-ownership, total termination, partial termination, transfer theory, specification theory, excess allocation, Tax on Asset Transfers (ITP by its Spanish initials), Stamp Duty (IAJD by its Spanish initials).

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN-CONTEXTUALIZACIÓN. II. NOTAS QUE CARACTERIZAN EL ESTUDIO DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS EXTINCIONES DE CONDOMINIO. III. CUESTIONES CONFLICTIVAS EN EL ITP. III.1. NORMATIVA. III.2 EXTINCIÓN COMPLETA DEL CONDOMINIO. III.2 A) Reglas generales. Teoría traslativa o teoría especificativa. III.2 B) ¿Cuándo se produce el exceso de adjudicación del artículo 7.2 B) TRLITPyAJD? III.2 C) Aplicación de la teoría especificativa a las comunidades voluntarias III.2 D) Extinción del condominio que recae sobre bienes indivisibles. III.2 E) Cuando la comunidad recae sobre varios bienes. ¿Una comunidad o varias comunidades? ¿Sistema de formación de lotes o adjudicación a uno con compensación a los demás comuneros? III.2 F) Extinción del condominio que recae sobre bienes divisibles. III.3 EXTINCIÓN PARCIAL DEL CONDOMINIO. III.3 A) Extinción parcial objetiva. III.3 B) Extinción parcial subjetiva. III.4 TRIBUTACIÓN DE LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN. ITP, NO ISD. IV. CUESTIONES CONFLICTIVAS EN EL IAJD. IV.1 NORMATIVA. IV.2 SUPUESTOS OBJETO DE CONFLICTO.

# 1 Introducción-Contextualización

En Galicia, se han celebrado recientemente unas jornadas organizadas por la Administración tributaria gallega (Atriga) que han recibido el título de "*Actualización de criterios de actuación en el ámbito tributario autonómico gallego*". En este ámbito de actuación es abundante la litigiosidad. En los últimos años, la Sala de Galicia ha experimentado un incremento de los recursos en los que se impugnan liquidaciones, o desestimaciones de solicitudes de rectificación, principalmente en sede del impuesto sobre sucesiones, aunque en los dos últimos años el incremento ha sido más acusado en los recursos contra liquidaciones practicadas por el impuesto sobre patrimonio. Esta litigiosidad no es exclusiva de la Sala de Galicia. Otras salas territoriales experimentan una progresión ascendente de este tipo de litigios.

Esta litigiosidad ha dado lugar a la creación de un cuerpo de doctrina judicial, a través de sentencias del Tribunal Supremo (TS) y de las propias salas, que de alguna manera justifica el objetivo que, creo, se ha pretendido alcanzar con la celebración de

las jornadas mencionadas: conocer estos criterios judiciales, debatir sobre ellos y, en su caso, adoptarlos como guía de actuación de la Administración tributaria gallega.

A modo de contextualización, y antes de entrar en el análisis de la cuestión que me corresponde tratar, diré que no son pocos los pronunciamientos judiciales que se han dictado en estos últimos años que inciden directamente en el ámbito de actuación de la Atriga. Me voy a centrar en sentencias del TS y, como prueba de ello, cito las siguientes, que se han pronunciado sobre:

- El cálculo del ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones. STS 10/03/2020 (ECLI:ES:TS:2020:1619), y posteriores.

- El carácter iniciador del procedimiento, de las actuaciones administrativas desde que se solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien. STS 1/03/2024 (ECLI:ES:TS:2024:1197).

- La posibilidad de revisar judicialmente el valor obtenido mediante la tasación pericial contradictoria. STS 23/01/2023 (ECLI:ES:TS:2023:157); la caducidad del procedimiento de comprobación de valores por superación del plazo de la TPC. STS 06/11/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4586).

- La obligación de visitar los inmuebles objeto de valoración. STS 21/01/2021, STS 30/10/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4490), entre otras.

- La aplicación del principio de buena administración en retrasos no atribuibles a la Atriga, sino al TEAR. STS 03/11/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4724).

- La obligación de justificar el inicio del procedimiento de comprobación de valores. STS 23/01/2023 (ECLI:ES:TS:2023:184), STS 04/12/2024 (ECLI:ES:TS:2024:5943).

- La no posibilidad de liquidar por ITP el uso de las terrazas en la vía pública en actividad de restauración. STS 13/01/2025 (ECLI:ES:TS:2025:106) y posteriores.

Estos son algunos de los pronunciamientos que no han sido, precisamente, favorables a las administraciones tributarias autonómicas. Pero el TS no siempre ha rechazado determinadas prácticas o criterios de estas administraciones. En otras sentencias los avalan, como ha sido en los siguientes casos:

- El cómputo del plazo de caducidad en el caso de retroacción de actuaciones. STS 23/05/2018 (ECLI:ES:TS:2018:2533 y ECLI:ES:TS:2018:2053).

- El cómputo del plazo de prescripción en el ISD. El heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia. STS 23/04/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2437).

-El momento en el que se deben cumplir los requisitos para aplicar la reducción del artículo 20.6 LISD. STS 13/11/2024 (ECLI:ES:TS:2024:5510).

-La exigencia a ambos cónyuges del requisito de edad del artículo 20.6 LISD. STS 19/09/2023 (ECLI:ES:TS:2023:3676 y ECLI:ES:TS:2023:3674).

-La desmembración de la titularidad dominical, no aplicación de bonificaciones introducidas con posterioridad al fallecimiento del causante. STS 16/02/2024 (ECLI:ES:TS:2024:890).

Esto es un acercamiento al panorama judicial ante el que nos encontramos. Dentro de este panorama también tienen cabida los pronunciamientos del TS sobre la tributación en las extinciones de condominio.

## 2 Notas que caracterizan el estudio de la tributación de las extinciones de condominio

comenzaré destacando tres notas que caracterizan el estudio de la tributación de las extinciones de condominio[1]:

1. Supone la aplicación e interpretación de normativa civil, que es la que nos permite analizar la verdadera naturaleza jurídica de los actos y negocios jurídicos realizados, tras los cuales se exige el cumplimiento de una obligación tributaria.

2. No se centra en un solo tributo. La duda sobre la tributación de estos negocios jurídicos se extiende a varios impuestos (IRPF, ITP, AJD, IIVTNU, e incluso el IVA).

3. Los escenarios en los que se genera esta duda son muy variados: extinción de comunidades voluntarias, de comunidades hereditarias, de un solo condominio o comunidad, de varios condominios proindiviso, liquidación de una sociedad de gananciales, etc.

Desarrollemos un poco más cada uno de estos caracteres.

### 2.1 Aplicación e interpretación de normativa civil

La tributación de la disolución o extinción de las situaciones de condominio obliga a los órganos judiciales de la jurisdicción contencioso-administrativa a aplicar e interpretar normativa civil. La normativa tributaria es incompleta a la hora de regular aspectos esenciales de esta tributación, adoleciendo de importantes lagunas. Así lo

[1] Término equiparable al de disolución de condominio, extinción o disolución de situaciones de copropiedad, o división de cosa común. SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Eduardo, en su obra ***Régimen fiscal de la división de la cosa común en el IRPF***, Tirant lo Blanch, 2021, advierte de la identidad que el legislador civil viene a establecer entre estas categorías, considerando que con ello se confunden sus perfiles.

podemos comprobar, por ejemplo, en la LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas), que nada dice acerca de lo que se deba de entender como "*alteración en la composición del patrimonio*" (art. 33.2 LIRPF), pese a considerar el legislador que no existe alteración en supuestos que además se corresponden con categorías propias del derecho privado, como es la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico-matrimonial de participación, la disolución de comunidades de bienes o la separación de comuneros. Tampoco ayuda la normativa tributaria reguladora del ITP-AJD, pues el artículo 7.2 B) del Texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (TRLITPyAJD) no concreta cuáles son los *excesos de adjudicación declarados* sujetos a tributación[2], remitiéndose a normas del derecho civil para excluir de tributación la adjudicación de bienes adquiridos en concepto de legado, de bienes adquiridos en concepto de mejora, la transmisión por herencia de una explotación económica, o la división de cosa común adquirida por herencia con adjudicación a uno de los comuneros. Y otro aspecto en donde se echa de menos una regulación normativa es el de las extinciones parciales de condominio, lo cual ya ha sido advertido por la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP) en la Resolución de 21 de febrero de 2023 (BOE 63, de 15 de marzo de 2023) o en la posterior de 25/09/2023 (BOE 261, de 1 de noviembre de 2023): "*El Código Civil sólo regula en rigor la extinción total de la comunidad. El pretendido negocio de «extinción parcial» de comunidad, no aparece tipificado legalmente (...)*".

En definitiva, al intérprete de la norma tributaria se le exige desarrollar una labor hermenéutica de la normativa civil. Se le exige, en clave civilista y mediante la interpretación de normas civiles, determinar la naturaleza jurídica de hechos, actos o negocios con trascendencia tributaria. Solo de esta manera podrá conocer o acercarse al verdadero significado de términos o expresiones que se emplean en la normativa tributaria, y conocer la naturaleza jurídica de los actos y negocios jurídicos tras los cuales se exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La LGT así lo impone, al establecer en el artículo 13 que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. Esta regla de carácter general se traslada a leyes reguladoras de los diferentes impuestos, como es el caso del TRLITPyAJD[3], cuyo artículo 2.1 establece que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación



[2] No se pueden equiparar a los que, en palabras del TS en la sentencia de 28 de junio de 1999, denomina *excesos de adjudicación verdaderos*, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros.

[3] 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 las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

Al tratar el tema de la disolución de las situaciones de condominio, es obligada la aplicación e interpretación de las normas del Código civil (CC) que rigen las comunidades de bienes (arts. 392-406), la partición de la herencia y sus efectos (art. 1051 y siguientes); o la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales (arts. 1392 y siguientes), entre otras. Sin que podamos perder de vista que en la interpretación de todas estas normas, civiles o tributarias, rigen las pautas o reglas de interpretación del artículo 3.1 CC, a las que se remite la LGT, cuyo artículo 12.2 y 3 establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del CC; y que, en tanto no sean definidos por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Si es difícil alcanzar soluciones uniformes en la interpretación de las normas tributarias que se remiten a la normativa civil, la complicación se incrementa si en esa labor hermenéutica concurren especialistas en distintas ramas del derecho –en este caso los tributaristas y los civilistas– y diferentes operadores jurídicos que ni siquiera se ponen de acuerdo en definir lo que es comunidad, o en cuándo estamos ante una comunidad o ante una pluralidad de comunidades, como sucede con la DGT y la DGRN[4].

De todas las normas civiles sujetas a interpretación en el análisis de la tributación de la extinción de las comunidades de bienes, voy a destacar aquellas que nos proporcionan datos que permiten conocer la finalidad de estos negocios jurídicos. Están, por una parte, los artículos 400 y 401 CC, según los cuales ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común, y, si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos. Y, por otra parte, está el artículo 1062 CC, según el cual, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero, pero bastará con que uno solo de los herederos pida su venta en pública subasta, y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga. Tras el contenido de estos preceptos, se esconde la verdadera finalidad que persigue el legislador al regular las extinciones de condominio, que no es otra que evitar una prolongación indefinida de una situación de indivisión, que ninguno de los comuneros está obligado a soportar, como ha tenido ocasión de señalar el TS en la sentencia de 28 de junio de 1999, o la DGT en la consulta V0198-20, de 28 de enero de 2020, entre otras; así como la DGRN en resoluciones de 11 de noviembre de 2011 y 4 de abril de 2016[5]; y más recientemente la DGSJFP en la

[4] Antonio Botía y Ana Botía, notarios "*Disolución del condominio y Fiscalidad*" Admin, 20/02/2019 notariosyregistradores.com, consideran que en caso de discrepancia debe prevalecer la opinión de la DGRN sobre la DGT, aunque a renglón seguido reconocen que la DGRN no se quiere manifestar claramente acerca de la naturaleza jurídica de la comunidad.

[5] "*Tradicionalmente nuestro Derecho ha mirado con disfavor las situaciones de comunidad o condominio, por ser antieconómicas, y constituir fuente de litigiosidad. Por ello, la ley facilita su extinción y permite, cuando se trate de bienes indivisibles, la adjudicación a*

Resolución de 16 de diciembre de 2021 (BOE 312, de 29 de diciembre de 2021) y la de 21 de febrero de 2023 (BOE 63, de 15 de marzo de 2023), que matiza las anteriores[6].

La idea o finalidad de no perpetuar esta situación de indivisión, para la que el legislador civil ha arbitrado fórmulas como la posibilidad de pedir en cualquier tiempo la división de la cosa común, es la que va a presidir las consideraciones que se hagan a lo largo de esta exposición, en cuanto sean favorables a excluir de tributación los actos o negocios jurídicos a través de los cuales se materialicen las extinciones de condominio, en sus distintas modalidades, con las excepciones que también se dirán, y con las matizaciones que también se harán.

## 2.2 Afectación de varios impuestos

Si decimos que la tributación de la disolución de las situaciones de condominio ha generado, y genera, numerosos conflictos, esta conflictividad afecta a varios impuestos, y principalmente al ITP, IAJD e IRPF.

El ITP y el IIVTNU están implicados, pues, para que puedan exigirse, es necesario saber si con la disolución de un condominio se produce o no una transmisión de bienes. Y aquí es donde entran en juego dos teorías enfrentadas: la teoría de la disolución como negocio jurídico de carácter traslativo o la que defiende la disolución como negocio jurídico de carácter declarativo o especificativo.

Sobre el IAJD, las controversias apuntan principalmente a la sujeción a este impuesto de la extinción de los condominios que no tributan por el ITP, y a la determinación de la base imponible, comprobando si se corresponde con el valor total del bien o bienes que formaban parte de la comunidad que se extingue, o con el valor del inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece con motivo de la extinción.

Y el IRPF también está implicado, pues la respuesta de los tribunales no ha sido pacífica a la hora de interpretar el alcance de los supuestos regulados en el artículo 33.2 LIRPF (en sede de ganancias y pérdidas patrimoniales), en los que el legislador tributario entiende que no existe alteración en la composición del patrimonio; y sobre todo a la hora de interpretar el significado del último párrafo de este apartado, según el cual estos supuestos no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.



*uno a cambio de abonar a los otros el exceso en metálico, sin que por ello pueda considerase que se trate de un acto de enajenación, sino meramente de un negocio de naturaleza especificativa con todas las consecuencias que ello lleva implícito (artículos 404 y 1062 del Código Civil)".*

[6] *"Tradicionalmente nuestro Derecho ha mirado con disfavor las situaciones de comunidad o condominio, por ser antieconómicas (se dificulta la explotación de los bienes y se reduce su valor), y constituir fuente de litigiosidad (mater rixarum), aunque más propiamente podría afirmarse que este disfavor sólo tiene lugar cuando la situación de comunidad no es eficiente económicamente, pues hay supuestos de comunidades funcionales en que la explotación, uso o disfrute «en común» es más eficiente que si este se dividiese. Por ello, y dejando a salvo supuestos especiales, lo cierto es que la ley facilita su extinción y permite cuando se trate de bienes indivisibles la adjudicación a uno a cambio de abonar a los otros el exceso en metálico, sin que por ello pueda considerase que se trate de un acto de enajenación, sino meramente de un negocio de naturaleza especificativa con todas las consecuencias que ello lleva implícito (cfr. artículos 404 y 1062 del Código Civil y las Resoluciones de 6 de abril de 1962, 2 de enero de 2004, 4 de abril de 2005 y 16 de diciembre de 2021, entre otras)".*

### 2.3 Variedad de escenarios

Las dudas que surgen sobre la tributación de la disolución de los condominios no se pueden resolver de manera unívoca y en base a criterios generales, pues los escenarios y la casuística que se presentan son muy variados: extinción de comunidades voluntarias, de comunidades hereditarias, de un condominio, de varios condominios; liquidación de sociedad de gananciales, etc., a los que podemos añadir otros como la extinción de condominios en la que los copropietarios poseen participaciones distintas, o forman parte de ellos bienes indivisibles que se adquirieron en virtud de diferentes títulos, extinción de condominio que recae sobre edificios en régimen de propiedad horizontal, extinción de condominios en los que la compensación no es en metálico, o en que se escoge el sistema de formación de lotes y reparto entre comuneros; extinción parcial de condominios, objetiva, subjetiva, etc. Hay que atender a cada caso en particular. Y, a la pregunta de qué tratamiento fiscal recibe cada uno de estos escenarios, puedo adelantar que la respuesta va a ser diferente en función de si nos encontramos ante una extinción total, con un equilibrio de adjudicaciones y compensaciones, o ante una extinción parcial objetiva o de una extinción parcial subjetiva.

En definitiva, la unión de estas tres notas es lo que explica las dificultades con las que nos encontramos al analizar la tributación de las extinciones de condominio, dificultades que no son exclusivas de la vía judicial –cuando la controversia tributaria se judicializa–, sino que se extienden a las vías administrativa y económico-administrativa, y mucho antes, cuando la escritura de formalización de la extinción de condominio está sobre la mesa del notario, o cuando el asesor fiscal tiene que responder a la pregunta del cliente sobre la fiscalidad jurídica de un negocio de esta naturaleza.

## 3 Cuestiones conflictivas en el ITP

### 3.1 Normativa

- 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 (TRLITPyAJD).

- Real decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD (TRLITPyAJD).

- Código civil.

–El artículo 7.1 TRLITP-AJD establece que:

*"Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

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

– El artículo 7.2 establece que:

*"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:*

*B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821[7], 829[8], 1.056 (segundo)[9] y 1.062 (primero)[10] del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.*

*En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio".*

- El artículo 45.I.B) 3 declara exentas del impuesto:

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

- Artículo 10 (*base imponible*):

*"1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.*

*(...)*

*2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.*



[7] Bienes adquiridos en concepto de legado.

[8] Bienes adquiridos en concepto de mejora.

[9] Transmisión por herencia de una explotación económica.

[10] División de cosa común adquirida por herencia, con adjudicación a uno de los comuneros.

*No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.*

*Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado".*

- Por su parte, el artículo 11.1 B) TRLITPyAJD, bajo el título *"Actos equiparados a transmisiones"*, establece que:

*"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago del impuesto:*

*B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".*

- El artículo 32.3 TRLITPyAJD, al regular varios supuestos especiales, establece que:

*"Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio".*

- Y, del Código civil, transcribimos los siguientes artículos: el artículo 392 CC:

*Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.*

*A falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.*

- El artículo 399 CC:

*Todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aun sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que*

- El artículo 400 CC:

*Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común.*

*Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, que no exceda de diez años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención.*

- El artículo 401 CC:

*Sin embargo, de lo dispuesto en el artículo anterior, los copropietarios no podrán exigir la división de la cosa común cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se destina.*

*Si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo trescientos noventa y seis.*

- El artículo 402 CC:

*La división de la cosa común podrá hacerse por los interesados, o por árbitros o amigables componedores, nombrados a voluntad de los partícipes.*

*En el caso de verificarse por árbitros o amigables componedores, deberán formar partes proporcionales al derecho de cada uno, evitando en cuanto sea posible los suplementos a metálico.*

- El artículo 404 CC:

*Cuando la cosa fuere esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio.*

- El artículo 406 CC:

*Serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia.*

- El artículo 1051 CC:

*Ningún coheredero podrá ser obligado a permanecer en la indivisión de la herencia, a menos que el testador prohíba expresamente la división.*

*Pero, aun cuando la prohíba, la división tendrá siempre lugar mediante alguna de las causas por las cuales se extingue la sociedad.*

- El artículo 1061 CC:

  *En la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie.*

- El artículo 1062 CC:

  *Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.*

  *Pero bastará con que uno solo de los herederos pida su venta en pública subasta, y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga.*

Las principales controversias que ha generado la extinción de situaciones de condominio en el ámbito del ITP son las siguientes:

## 3.2 Extinción completa del condominio

### 3.2.1 Reglas generales. Teoría traslativa o teoría especificativa

Uno de los hechos imponibles del ITRP son las transmisiones patrimoniales onerosas por actos «inter vivos» (art. 7.2 A). El artículo 7.2 B) TRLITPyAJD nos dice que *"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".*

Pero, ¿qué se puede entender como excesos de adjudicación declarados?, y ¿cómo interpreta el TS este artículo? La STS de 9 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634) recoge la jurisprudencia del TS sobre el régimen fiscal de la división de la cosa común, de la que vamos a destacar ahora la sentencia de 28 de junio de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:4571) que recuerda, a su vez, la anterior de 23 de mayo de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:3357).

De estas sentencias se extraen las siguientes reglas generales, que han permanecido en el tiempo, estando vigentes en la actualidad: (i) 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 solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero; y (ii) La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero de las partes resultantes en proporción a su interés en la comunidad 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. Con estas afirmaciones, el TS ya tempranamente rechaza lo que conocemos como la teoría traslativa y asume lo que conocemos como teoría especificativa.

La primera regla significa –pensando, de momento, en comunidades que recaen sobre un único bien– que, si lo único que se produce es la extinción de la comunidad porque uno de los comuneros se convierte en el único propietario del bien, compensando al otro u otros comuneros en proporción a la cuota de participación que cada uno de ellos tenga en la comunidad, no hay transmisión del dominio. Y esto nos conduce a la segunda regla, que ya se puede extender a comunidades que recaen sobre varios bienes: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero de las partes resultantes en proporción a su interés en la comunidad 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 (STS de 28 de junio de 1999).

El matiz *"ni a efectos civiles ni a efectos fiscales"* es importante, pues, si bien existen situaciones o conceptos que figuran tanto en las normas civiles como en las normas tributarias cuyo alcance, o cuyos efectos, civiles o tributarios va a ser diferente[11], en el caso de la disolución de las comunidades el TS rechaza la tesis traslativa partiendo de que, *a efectos civiles*, esa división no es una transmisión patrimonial propiamente dicha. Hay autores que discrepan de esta afirmación[12]. Por su parte, los notarios Antonio Botía y Ana Botía[13] distinguen entre los negocios jurídicos con causa particional y los negocios jurídicos con causa dispositiva, considerando los primeros como aquellos en los que su objeto es toda la comunidad e intervienen todos los comuneros en la decisión de disolverla[14]. El carácter particional y no dispositivo es la nota que también destaca el TS en la sentencia de 30 de abril de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2351), para establecer que la disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con valor proporcional a sus respectivas participaciones no



[11] En un supuesto de compraventa de acciones por precio aplazado con pacto de reserva de dominio hasta el íntegro pago del precio acordado, correspondiendo al comprador «el pleno ejercicio de todos los derechos políticos y económicos, incluyendo el derecho de suscripción preferente de nuevas acciones de la sociedad, el TS en la sentencia de 19 de mayo de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:3199) razona de la siguiente manera: ***No es correcto identificar el concepto tributario «alteración patrimonial» en una compraventa con la transmisión del dominio a efectos civiles, entendiendo que inexorablemente sólo cuando se produzca la transmisión del dominio a efectos civiles puede entenderse producida la «alteración patrimonial» a efectos tributarios, porque esa tesis llevaría a legitimar la libre elección por los sujetos pasivos del período o períodos de imputación temporal de los incrementos de patrimonio utilizando las posibilidades que brindan las normas civiles.***

[12] SÁNCHEZ ÁLVAREZ (***Régimen fiscal de la división de la cosa común en el IRPF***) considera que si bien en el Código civil se pueden encontrar artículos que sirvan de apoyo a ambas teorías (arts. 399 y 450 a favor de la tesis declarativa (o también llamada especificativa) y artículos 1068 y 1069 a favor de la tesis traslativa), sin embargo, la tesis que se sustenta en la teoría especificativa no es correcta, y que no es cierto que el CC establezca que la división de cosa común tenga naturaleza meramente especificativa, aunque no niega que se trate de una cuestión controvertida. Considera asimismo que ha sido la normativa tributaria la que ha impactado en el derecho civil, basándose en que históricamente, en el siglo XVI, se comenzó a cuestionar el carácter traslativo de la partición a los solos efectos de evitar el devengo de tributos cuyo hecho imponible consistía en la transmisión de bienes derivada de la partición hereditaria, que luego se extendió a todo tipo de división de cosa común con independencia de que el origen de la comunidad fuese o no hereditario.

[13] Antonio Botía y Ana Botía, notarios "***Disolución del condominio y Fiscalidad***" Admin, 20/02/2019 notariosyregistradores.com.

[14] E incluso en los supuestos del artículo 1062.2 CC (venta en pública subasta con admisión de licitadores extraños) y 404 CC (***Cuando la cosa fuere esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio***) consideran que concurren dos causas (la particional y la dispositiva), debiendo predominar la particional sobre la traslativa, pues lo que motiva la venta es la necesidad de disolver el condominio, y la causa principal es la disolución del condominio.

está sujeta al ITP. Lo esencial es deshacer el condominio y que no se obtenga beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo para quienes eran los condueños.

En cualquier caso, lo que no se puede negar es que existen dos teorías contrapuestas: la teoría traslativa y la teoría declarativa o especificativa[15]. De estas teorías, la segunda es la que ha asumido el TS en sentencias, entre otras, de 20 y 26 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:969, ECLI:ES:TS:2019:105 y ECLI:ES:TS:2019:966), 30 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1824), 9 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2490), 4 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3041), 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3271 y ECLI:ES:TS:2019:3665), 30 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), 24 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:133), 27 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:135, ECLI:ES:TS:2020:137 y ECLI:ES:TS:2020:222), 30 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:227), 3 de junio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1343), 26 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4167), 17 de diciembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4398), 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1291) o la de 10 de octubre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3585).

La mayor parte de los tribunales, para descartar la tributación de la disolución de comunidades por el ITP, acude al análisis de la expresión del artículo 7.2 B) *Los excesos de adjudicación declarados, salvo…*, diciendo que *"los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o, como aquí ocurre, en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario"* (STS de 26 de junio de 2019 - ECLI:ES:TS:2019:2297). Y, entonces, el reconocimiento de que la disolución de las comunidades no tributa por el ITP se basa principalmente en la inexistencia de un exceso de adjudicación. Ello será así siempre que concurran los componentes que conforman la regla general, y, en particular, que la adjudicación con compensación o el reparto de los bienes entre comuneros se haga en proporción a la cuota de participación que tenga cada uno de ellos en la comunidad, y que no se obtenga beneficio ni ganancia patrimonial de ningún tipo para quienes eran los condueños. Como dice el TS en la sentencia de 2 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2012):

> *"Para que se dé la sujeción al ITP por exceso en la adjudicación es presupuesto ineludible la existencia de ese exceso, esto es, que alguno de los adjudicatarios en la extinción de la comunidad haya obtenido una ventaja o exceso de adjudicación sobre la que en principio le correspondía con arreglo a su título".*

A lo que podemos añadir que solo en ese caso podremos hablar de una transmisión patrimonial, que lo será del exceso producido. En la STS de 11 de abril de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1462), a propósito del supuesto del artículo 7.2 C) TRLITPyAJD[16], el TS sostiene que "*La locución 'se considerarán'* (Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto…) *nos conduce a aseverar*

[15] Como la denomina el TEAC (Resoluciones de 7 de junio de 2018 y 1 de octubre 2020, entre otras).

[16] Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el título VI de la Ley hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma ley.

*que no estamos en presencia de una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni de la manifestación de capacidad económica que indirectamente grava con ella–.* Esta aseveración apunta a la importancia de dirigir en estos casos el análisis de la tributación de las disoluciones o extinciones de condominio a la existencia o no de una transmisión del dominio, en lo que inciden los votos particulares a las sentencias de 26 de junio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2297), 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3665), 26 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4167) o la de 19 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4894). En estos votos particulares se señala que la valoración de la operación como traslativa del dominio no debe ser el punto de partida, sino el punto de llegada, "*ya que definir qué actuaciones merecen ser consideradas con eficacia traslativa real es una cuestión previa que ha de despejarse para decir si los singulares hechos del actual caso litigioso encarnan o no un negocio sujeto*", lo que conecta con la afirmación de que tal operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente una especificación de un derecho preexistente (STS de 14 de marzo de 2019-ECLI:ES:TS:2019:960). Otro de los argumentos en los que se sustenta el voto particular consiste en que "*Los impuestos directos gravan la capacidad económica que se exterioriza en la renta que obtiene el sujeto pasivo por cualquier causa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF– e Impuesto sobre Sociedades –ISOC–); o por la mera titularidad de derechos patrimoniales (Impuesto sobre el Patrimonio –IPATR–). Mientras que el Impuesto indirecto sobre Transmisiones Patrimoniales grava la adquisición por el obligado tributario de nuevos derechos de contenido económico que no existían con anterioridad en su patrimonio jurídico; una adquisición que efectúa dicho obligado utilizando la renta que obtuvo con anterioridad, para dar cumplimiento con ella a la contraprestación económica que por él ha sido asumida en el negocio oneroso libremente perfeccionado como título jurídico de esa nueva adquisición".*

La DGRN no se ha expresado con claridad a la hora de calificar la extinción de una comunidad como un negocio traslativo o declarativo. En resoluciones como la núm. 11312/2018, de 19 de julio (RJ 2018\350), afirmó que se trata de un negocio jurídico a través del cual se termina con la situación de condominio y se constituye un derecho de propiedad exclusiva a favor del comunero, o comuneros, a quien o quienes, se adjudica el bien entero, o cada una de las porciones materiales que resulten de su división, pues nuestro derecho, dejando a salvo supuestos especiales, permite, y aun se facilita, la extinción de la comunidad mediante lo que propiamente constituye una división material de la cosa común, cuando su naturaleza lo permite, o mediante la reunión de todas las cuotas en una sola mano. Y señalaba que esto último puede verificarse a través de cualquier negocio traslativo de dichas cuotas a favor del que queda como titular, y también, cuando se trate de bienes indivisibles, en virtud de la adjudicación a uno a cambio de abonar a los otros el exceso en metálico (o mediante otros bienes o servicios). Pero continuó diciendo lo siguiente: "*sin que por ello pueda considerase que se trata de un acto de enajenación, sino meramente de un negocio de naturaleza especificativa con todas las consecuencias que ello lleva implícito (cfr. artículos 404 y 1062 del Código Civil (LEG 1889, 27) y las Resoluciones de 6 de abril de 1962, 2 de enero de 2004 (RJ 2004, 712) y 4 de abril de 2005 (RJ 2005, 3603), entre otras)*", para

pasar seguidamente a dudar de su verdadera naturaleza jurídica "*la división de la cosa común presenta una naturaleza jurídica compleja, difícil de reducir a la dicotomía entre lo traslativo y lo declarativo*".

La misma duda se mantiene en la actualidad, pues la DGSJFP, en la Resolución de 20 de diciembre de 2022 (BOE núm. 29, de 3 de febrero de 2022), en un supuesto de extinción parcial de condominio, elude pronunciarse al respecto: "*desde el punto de vista de los efectos, prescindiendo de la polémica sobre si la división de la cosa común constituye o no un acto traslativo o dispositivo, o de mero desenvolvimiento del propio derecho originario del comunero que permite la concreción de la cuota sobre un bien individual o una porción material de un bien concreto (vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1982, 12 de abril de 2007 y 25 de febrero de 2011, y Resoluciones de 14 de diciembre de 2000, 26 de abril de 2003, 19 de mayo y 26 de julio de 2011) (...)*". Lo hace, asimismo, en la resolución de 21 de febrero de 2023 (BOE núm. 63, de 15 de marzo de 2023).

### 3.2.2 ¿Cuándo se produce el exceso de adjudicación del artículo 7.2 B) TRLITPyAJD?

Si regresamos al análisis del exceso de adjudicación como presupuesto para la sujeción al ITP, nos podemos hacer la siguiente pregunta: ¿cuándo se produce ese exceso de adjudicación? En una operación de extinción que consista en la adjudicación de un bien indivisible a uno de los comuneros con compensación en metálico a otro u otros, por el valor de sus respectivas cuotas de participación, o en una operación de extinción de un condominio que recae sobre varios bienes indivisibles en donde se reparten entre los copartícipes con un valor equivalente a sus respectivas cuotas de participación, no deberíamos hablar de un exceso de adjudicación[17], pues en el primer caso, si bien uno de los comuneros gana el dominio exclusivo del bien, sin embargo compensa al otro o a los otros condóminos (en metálico o mediante la entrega de otro bien con valor equivalente a sus respectivas participaciones); y, en el segundo caso, si bien cada comunero gana el dominio exclusivo de uno de los bienes que formaban la comunidad, pierde la participación que tenía en los otros. Lo que sucede es que en estas situaciones sí se habla de exceso de adjudicación, pues el propio artículo 1062 CC establece que, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros *el exceso* en dinero, lo que ha dado lugar a la creación de dos categorías de excesos de adjudicación: los excesos de adjudicación a que se refiere el artículo 7.2 B) TRLITPyAJD, que se corresponden con los excesos de adjudicación inevitables a que se refiere la DGT (entre otras, consulta V2096-22, de 30 de septiembre), y los excesos de adjudicación verdaderos a que se refiere la STS de 28 de junio de 1999, calificándolos como aquellos en los que

[17] DGT consulta V0578-22: "*La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso: 1. Disolución sin excesos de adjudicación. En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (...)*".

la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros.

El TS sigue manteniendo que no hay transmisión gravable en el ITP, ni exceso de adjudicación, cuando uno de los copropietarios se adjudica la totalidad del inmueble, compensando al resto en metálico. La justificación radica en que la extinción del condominio supone tan solo una especificación o concreción de los derechos que ya se tenían antes en la situación de copropiedad (STS de 10 de 0enero de 2024) y 20/03/2024 (BOE núm. 89, de 11 de abril de 2024).

### 3.2.3 Aplicación de la teoría especificativa a las comunidades voluntarias

El artículo 7º.2 B) TRLITPyAJD, al excluir de tributación determinados excesos de adjudicación, solo cita unas normas jurídicas que se refieren a las comunidades hereditarias. Pero esto no significa que el indicado precepto no se pueda aplicar a las comunidades voluntarias. De hecho, el artículo 406 CC extiende las reglas concernientes a la división de la herencia a la división entre los partícipes. Y así lo reconoce el TS en la sentencia de 28 de junio de 1999:

> *"El hecho de que el art. 7º.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, "los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código civil (...) y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 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 (...)".*

O, como dice la STS de 30 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), entre otras:

> *"La base normativa de la aplicación de la exoneración de TPO prevista en el 7.2.B) ...a las comunidades de bienes no hereditarias, es la remisión que efectúa el art. 406 del CC al régimen normativo de las divisiones hereditarias, al declarar "[...]*

*aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia", remisión que, en lo que ahora nos ocupa, ha de entenderse realizada al artículo 1062, párrafo primero CC, que dispone que, "cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero".*

### 3.2.4 Extinción del condominio que recae sobre bienes indivisibles

**Regla general cuando hay una compensación equivalente en metálico. Artículo 1062 CC. No tributación**

La regla general que excluye de tributación por el ITP la extinción de una comunidad aplicando la teoría declarativa o especificativa, está presente –aunque la comunidad recaiga sobre varios bienes, como luego veremos– en los supuestos del artículo 1062 CC, esto es, cuando el condominio recae sobre bienes indivisibles o que desmerezcan mucho por su división, con adjudicación a uno de los comuneros y compensación en metálico al otro u otros comuneros. Como ya se decía en la STS de 28 de junio de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:4571), cuya doctrina ha sido reiterada en otras posteriores:

*"Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código civil)–, la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 404 y 1062, párrafo 1.º, en relación este con el art. 406, todos del Código civil–".*

Y, en línea con lo que hemos afirmado anteriormente, la sentencia continúa diciendo que:

*"esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar".*

La extinción del condominio mediante la adjudicación a uno de los comuneros de un bien indivisible (por ejemplo, una vivienda)[18] de la que ya era titular dominical del 50%, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta al ITP, puesto que tal

[18] Aunque la DGT, por ejemplo, consulta V0578-22, de 21 de marzo, llega a cuestionar el carácter indivisible de las viviendas como regla general, al decir que "*este Centro Directivo no puede indicar a priori si una vivienda determinada constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, pues esta circunstancia constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta*", a continuación reconoce que los tribunales económico-administrativos vienen considerando a los inmuebles como '*un bien que, si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división*' y que así lo entiende igualmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 1999 *"en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto*

operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente una especificación de un derecho preexistente (STS de 14 de marzo de 2019-ECLI:ES:TS:2019:960). En estos casos, en los que además el CC en el artículo 404 no emplea la palabra *precio*, sino *indemnización*, lo que equivale a una verdadera compensación, no se puede hablar de compra ni de permuta de cuotas, sino simplemente de la obligada equivalencia que ha de guardar la división de la cosa común (arts. 402, 1061 y 1062 del CC). Y no es necesario que las cuotas de participación de los comuneros sean idénticas. Lo que importa es que la compensación sea proporcional a la participación de cada comunero en la comunidad.

**Extensión de la regla general de no tributación a otros supuestos:**

- **En la liquidación de la sociedad de gananciales.** STS de 9 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634):

  *"La convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa –e indivisible–, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales".*

- **En la extinción de una comunidad ordinaria constituida por un matrimonio en régimen de separación de bienes.** STS de 12 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3083):

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

Los excesos de adjudicación están específicamente regulados en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común.

- **Cuando la adjudicación se hace a favor de dos copartícipes unidos en matrimonio en régimen de gananciales.**

  *Aunque el artículo 1062 CC diga que, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero, el hecho de que la adjudicación se haga a favor de dos copartícipes unidos en matrimonio y, por tanto, para su sociedad de gananciales, no impide*

*que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC)'.*

*la aplicación de la regla de no tributación, pues la sociedad de gananciales que resulta adjudicataria del inmueble ya era titular de otro porcentaje en las fincas comunes a título dominical (STS de 9 de julio de 2019-ECLI:ES:TS:2019:2490).*

- **Cuando el pago se hace parte en metálico y en parte por la entrega de bienes (muebles o inmuebles) propiedad exclusiva del comunero que se queda con el bien sobre el que recaía la comunidad.**

El TEAC, en la resolución de 17 de septiembre de 2015 (Recurso de alzada en unificación de criterio 3910-2015), rechazó esta forma de pago en interpretación de lo dispuesto en el artículo 1062 CC *"a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero"*. Este es el criterio que ha venido defendiendo la DGT, entre otras en la consulta V0198-20, de 28 de enero. SÁNCHEZ ÁLVAREZ[19] sostiene que de esta resolución se desprende que la DGT estima que, para considerar que la división de la cosa común tiene un mero efecto especificativo, debe atenderse tanto a aspectos cuantitativos, materiales o finalistas, como a criterios cualitativos y formales, pues no solo es importante llegar a un resultado de equidistribución, sino también cómo se llega a dicho resultado. Y, en estos casos, solo pueden compensarse los excesos de adjudicación con metálico extracomunitario, pero no con bienes en especie que no formen parte de la comunidad.

Pero, como dice el TS en la sentencia de 30 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), si la justificación de que en las disoluciones de comunidades no existe una transmisión, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente de manera que se sustituye la cuota de participación que uno de los comuneros tenía sobre el bien por su equivalente económico, esta compensación se puede materializar no solo con metálico, sino con otros bienes. Lo que importa es que se haya extinguido el condominio y que el reparto sea equivalente en cuanto valor de las cuotas de participación de los comuneros y, en definitiva, que los condueños no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial.

- **Cuando el pago se hace mediante la asunción de un préstamo hipotecario del mismo importe que el valor del bien inmueble.**

Supuesto en el que el pago no se hace en metálico, sino mediante la asunción de un préstamo hipotecario del mismo importe que el valor del bien inmueble; es decir, se adjudica un bien indivisible a uno de los comuneros que, como consecuencia de lo pactado, se subroga en el préstamo hipotecario que grava la finca. La asunción del importe de la deuda hipotecaria pendiente constituye una compensación en metálico (STS de 16 de octubre de 2019-ECLI:ES:TS:2019:3271). La DGT aceptó esta forma de compensación en las consultas vinculantes V1494-11, de 9 junio, y V2367-10, de 28 de octubre: "*también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común*".

[19] *ITP en la división de la cosa común. Aspectos controvertidos. Análisis crítico y ejemplos prácticos.*

- **Cuando los copartícipes poseen distinto porcentaje de participación en varios inmuebles sobre los que recae la comunidad, y la compensación se hace mediante entrega de metálico, asunción de deuda hipotecaria, y entrega de otros bienes inmuebles.** STS de 30 de octubre de 2019.

El artículo 1062 CC no establece restricción alguna ni cuota al respecto, solo que haya condominio y que la cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, sea cual sea el porcentaje de participación en la comunidad. Lo importante –repetimos– es que se haya extinguido el condominio, recibiendo uno de los comuneros la parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios, sin que ninguno de los condueños haya obtenido beneficio ni ganancia patrimonial.

### 3.2.5 Cuando la comunidad recae sobre varios bienes. ¿Una comunidad o varias comunidades? ¿Sistema de formación de lotes o *adjudicación a uno* con compensación a los demás comuneros?

- **¿Una comunidad o varias comunidades?**

Cuando son varios bienes los que pertenecen a varios propietarios, las situaciones que se presentan pueden ser muy variadas y necesitarán una respuesta individualizada, poniendo especial interés en las circunstancias que rodean la disolución acordada por los comuneros.

En el caso de que los copropietarios decidan extinguir esa situación de copropiedad, la pregunta que nos podemos hacer es si nos encontramos ante una sola comunidad que comprende todos los bienes sobre los que se comparte esa titularidad (lo que se conoce como patrimonio colectivo), o ante varias comunidades, una por cada bien que les pertenece *pro indiviso*, o una por cada bien o grupo de bienes que se hayan adquirido en distintas fechas y con orígenes diferentes. La respuesta puede condicionar la solución en los casos de extinción parcial, o los de extinción total según haya sido el sistema escogido por los comuneros para llevar a cabo la extinción.

En el caso analizado en la sentencia del TSJ de Galicia de 22 de enero de 2020 (ECLI:ES:TSJGAL:2020:26), se trataba de extinguir la situación de copropiedad (dos hermanos) que recaía sobre dos bienes indivisibles adquiridos en fechas diferentes, acordando los comuneros que cada uno de ellos se atribuía uno de los bienes. La Administración tributaria sostenía que se había producido un exceso de adjudicación partiendo de que existían dos comunidades, y entonces en cada una de ellas se debía adjudicar un bien a cada propietario con compensación al otro por el valor de su cuota de participación. La sentencia estimó el recurso declarando la validez del sistema de reparto escogido por los comuneros, razonando lo siguiente:

> *"Aunque admitimos como más correcto que existen dos comunidades, consideramos que el artículo 1062 CC debe ser interpretado –como sucede en otros muchos supuestos adaptándolos a la realidad tributaria– en el sentido de que la compensación del exceso en metálico debe ser equiparada a la compensación en valor, ya que otro resultado sería injusto. Si el recurrente y su hermano realizaran*

*la disolución de cada comunidad con recíprocas compensaciones en metálico, el resultado (final) sería el mismo que el obtenido con la atribución directa de la titularidad plena de cada inmueble a cada comunero sin compensaciones en dinero".*

Pero, así como en la situación examinada se consideró válido el sistema de extinción del condominio escogido por los comuneros, en una situación semejante de cotitularidad sobre dos inmuebles indivisibles en donde la extinción se hizo mediante la adjudicación de ambos bienes a uno de los comuneros con compensación al otro, este sistema de extinción también se consideró correcto. Este es el caso resuelto por el TS en la sentencia de 30 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), en el que dos personas eran propietarias en *pro indiviso* de un local y una vivienda, adjudicándose a una de ellas ambos inmuebles, compensando el adquiriente al otro comunero parte en metálico y parte mediante entrega de otro inmueble que le pertenecía en pleno dominio al 100%. El TS sostiene que lo que resulta trascendente es, por un lado, que los bienes inmuebles resulten indivisibles, y, por otro lado, que no sea posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos, lo que en todo caso también hubiese exigido una compensación para mantener el equilibrio que correspondía a cada uno de ellos en la comunidad.

En la STS de 12 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2012), en un supuesto en el que los inmuebles que formaban parte de la comunidad se repartieron entre dos de los cuatro comuneros, compensando a los demás en su participación en ella, no se apreció la existencia de un exceso de adjudicación (al menos que debiese tributar por el ITP) al no resultar justificado que la disolución de la comunidad se pudiera llevar a cabo mediante otras adjudicaciones por lotes proporcionales. Esto sucede, por ejemplo, cuando la situación de copropiedad no comprende bienes suficientes que permita adjudicarlos a cada uno de los herederos, imposibilitando la formación de lotes mínimamente proporcionales, o también cuando se trata de fincas registrales diferentes pero que realmente constituyen una única finca que comparten instalaciones comunes (motor de elevación de agua y una única balsa, y un único almacén distribuidor de las conducciones de hierro, de riego y canalizaciones), que es el caso analizado en la sentencia del TSJ de Murcia de 29 de noviembre de 2018 (ECLI:ES:TSJMU:2018:2332).

Y en una sentencia más reciente, STS 26/04/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2217), en un caso en el que la comunidad formada por dos hermanos, que recaía sobre tres bienes indivisibles (dos adquiridos por compraventa y uno adquirido por donación de su abuela), el TS entendió que no había exceso de adjudicación con el reparto y compensaciones efectuadas. En esta sentencia, el TS señala que resulta estéril, desde el punto de vista fiscal, la polémica sobre la existencia de una o varias comunidades de bienes. En el ámbito civil se reconoce el llamado patrimonio colectivo.

En definitiva, lo importante en la extinción del condominio es que los condueños no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial al recibir partes equivalentes sustitutivas de sus cuotas ideales.

La DGT se abre paso a admitir la existencia de varias comunidades de bienes, y la no tributación en el ITP de extinciones de condominio en las que se acuda al sistema de formación de lotes, y reparto de los bienes inmuebles entre los comuneros, incluso cuando son insuficientes para repartirlos entre ellos. Ese es el supuesto de hecho al que responde la DGT en la consulta V2096-22, de 30 de septiembre (tres comuneros y dos bienes a repartir, y se extingue cada comunidad adjudicando un inmueble a cada comunero y al tercero se le compensa el dinero), considerando que los excesos de adjudicación que resulten de la disolución de cada comunidad son excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero, sino en otros inmuebles que se tienen en común, y que no están sujetos a la modalidad de TPO, abandonando con ello la DGT el criterio que venía manteniendo de que en estos casos lo que se producía era una permuta de cuotas entre comuneros, sujetas a aquel impuesto.

- **¿Sistema de formación de lotes o adjudicación a un comunero con compensación a los demás? Artículo 1061 CC**

La adjudicación de bienes indivisibles a uno de los comuneros con compensación a los demás ¿es una alternativa al sistema de formación de lotes, o este es la alternativa al otro sistema de extinción? Según dice el TS en la sentencia de 30 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480):

> *"Por lo que se refiere a si era posible distribuir de manera alternativa los bienes entre ambos copropietarios, debemos apuntar que la indivisibilidad de cada bien –individualmente considerado– no tiene por qué impedir que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer, por ejemplo, mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando en lo posible los excesos de adjudicación, criterio éste que viene a asumirse en la reciente consulta vinculante de la Dirección General de los Tributos V1855-19, de 16 de julio de 2019".*

Y añade que lo que resulta trascendente a estos efectos es que, por un lado, los bienes inmuebles resulten indivisibles y, por otro lado, para el caso de que existan varios bienes en copropiedad, no sea posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. Lo que se viene exigiendo en estos casos es que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

La tesis de esta sentencia fue acogida por la DGT en la consulta V0578-22, de 21 de marzo, en la cual, en un supuesto en que el consultante y sus dos hermanos poseían varios inmuebles en común adquiridos en distintos momentos y por distintos títulos, unos por compraventa, otros por donación y otros por herencia de sus padres, todos adquiridos por terceras partes, queriendo disolver el *pro indiviso*, realizaron tres lotes de igual valor adjudicando un lote de inmuebles a cada hermano. La DGT, después de decir que "*la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión*

*del tributo*", finaliza concluyendo que "*los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, la disolución de cada comunidad tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados*", lo que supone un pronunciamiento semejante al que se recoge en la consulta V2096-22.

En otras palabras, lo que se viene exigiendo en estos escenarios es que, bien se emplee un sistema u otro (adjudicación con compensación, o formación de lotes), bien se entienda que nos encontremos ante una comunidad o más de una comunidad, lo verdaderamente relevante es que se haya extinguido el condominio, que no se hayan producido excesos de adjudicación –verdaderos–, y no se demuestre que con otro sistema de adjudicación se conseguiría un reparto más equitativo, evitando o minorando en lo posible los excesos de adjudicación; y, en definitiva, como recuerda la STS de 30 de octubre de 2019, que el negocio jurídico haya perseguido con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que corresponden al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo este una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas, y, finalmente, que los condueños no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que hace que no tengan que tributar por ITP y sí por IAJD. Incluso en el caso analizado por la STS de 30 de octubre de 2019, se admitió que la compensación fuera con la entrega de otro bien propiedad exclusiva de la comunera adjudicataria.

De lo que se trata, entonces, es de buscar un sistema o mecanismo de disolución de la comunidad que consiga un equilibrio de equivalencia y proporcionalidad de las contraprestaciones. Esto se podrá conseguir, atendiendo a las circunstancias de cada caso, bien mediante la adjudicación a uno o varios comuneros compensando en metálico, o con otros bienes, a los demás comuneros, bien mediante la formación de lotes que integren en la medida de lo posible bienes homogéneos o de valor equivalente a las cuotas de participación, esto es, *equivalentes y proporcionales atendido el conjunto de los bienes* (STSJ Andalucía, sede Sevilla, de 28 de septiembre de 2017-ECLI:ES:TSJAND:2017:8852), y la posibilidad de hacer o no un reparto distinto que responda en mejor medida a los citados principios.

Eso sí, cuando la Administración tributaria comprueba la validez del sistema de reparto con formación de lotes y comprueba si se ha producido o no un exceso de adjudicación, no puede perder de vista la utilidad o destino económico de los bienes sin que pueda imponer a los comuneros un reparto que carezca de lógica económica, según las particularidades de los bienes. Así se ha dicho en la STSJ de Galicia de 16 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:1830). Con motivo de la disolución de una sociedad de gananciales, a la esposa se le adjudicó una vivienda en Madrid, una plaza de garaje y un vehículo, y al esposo, una vivienda en la costa gallega, una embarcación de recreo y una motocicleta. La Administración sostenía que con este reparto no se guardaba el equilibrio general de los lotes, lo que sí se conseguiría con la adjudicación a la esposa de la embarcación y la moto, y que con ello se rebajaría la

compensación en metálico y se haría un reparto más equitativo. Sin embargo, la Sala consideró que el reparto que proponía la Administración resultaba antieconómico dadas las particularidades de los bienes, pues la esposa carecía de titulación para pilotar tanto la embarcación como la moto, y la adjudicación le obligaría a venderlas, y, de no hacerlo, obligaría al esposo a afrontar los gastos inherentes a una embarcación que ya no utilizaba.

- **Comunidades que tienen su origen en momentos distintos o en virtud de distintos actos jurídicos.**

Recordando que la idea o finalidad de no perpetuar la situación de indivisión es la que preside las consideraciones que se hacen a lo largo de esta exposición, y que entonces, como se ha adelantado, lo verdaderamente relevante es que se haya extinguido el condominio recibiendo cada comunero una parte equivalente sustitutiva de su/s cuota/s, no podremos apreciar un exceso de adjudicación en los casos en que las compensaciones se hacen con bienes de comunidades que tienen su origen no solo en momentos distintos (STSJ de Galicia de 22 de enero de 2020-ECLI:ES:TSJGAL:2020:26), sino también en virtud de actos jurídicos diferentes, de manera que no se podrá exigir la tributación por ITP cuando las compensaciones se hacen con bienes que pertenecen a comunidades que tienen su origen en momentos distintos y en actos jurídicos diferentes.

Si admitimos que la compensación se puede hacer no solo en metálico, sino mediante la aportación de otros bienes aunque sean propiedad exclusiva del comunero que debe compensar a los demás (STS de 30 de octubre de 2019), no podremos exigir la tributación por ITP de las disoluciones en las que el reparto de bienes conlleve la entrega a los comuneros de *la cantidad exacta correspondiente a su cuota de participación, siendo indiferente que lo hagan en metálico o (...) en especie, con una mayor participación en otro inmueble*, y, por tanto, aunque el inmueble se hubiese adquirido en virtud de un título jurídico diferente a aquel en cuya virtud se adquirió el bien o los bienes que entran en el mismo reparto. Así lo ha asumido la DGT en la consulta V0578-22, de 21 de marzo, que, como hemos visto, admite la extinción del condominio mediante la realización de lotes de igual valor formados con inmuebles en común adquiridos en diferentes momentos y por distintos títulos, que se repartieron entre los condóminos.

### 3.2.6 Extinción del condominio que recae sobre edificios sujetos al régimen de propiedad horizontal

Como dice la STS de 16 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2881), la adjudicación de un bien (indivisible) a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta al ITP. Esta doctrina parte de un presupuesto esencial, y es el de la indivisibilidad del bien y de que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos, esto es, que no sea posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los copropietarios, de suerte que, de producirse un exceso de adjudicación, la compensación en dinero opere como un elemento equilibrador de

la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario, en relación con la participación de cada uno.

En el caso de los edificios sujetos al régimen de propiedad horizontal, el TS, en la sentencia de 16 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2881), considera que tienen naturaleza divisible, confirmando el criterio del TSJ de Madrid en la sentencia dictada por la sección novena el 15 de marzo de 2018. En ella se analiza el caso de un edificio de cuatro plantas que pertenecía *pro indiviso* a 15 propietarios, y en el que una persona jurídica adquirió una parte alícuota del dominio. Tres meses después se procedió a la extinción de la comunidad, adjudicándose la totalidad del inmueble a aquella persona jurídica a cambio de compensaciones dinerarias a los demás partícipes. La Sala de Madrid, bajo la consideración de que todo el edificio, distribuido en pisos y otras dependencias susceptibles de uso privativo, es esencialmente divisible, salvo que se advierta que concurra causa que lo impida –que no era el caso–, consideró que la adjudicación a uno de los comuneros –en las anteriores circunstancias– se trataba de un sistema incorrecto, pues "*de ningún modo puede entenderse que la atribución de las viviendas y locales a distintos propietarios minore el valor del inmueble ni, por supuesto, que lo haga inservible para el fin a que está destinado*". Por su parte, el TS en la sentencia de 16 de septiembre de 2020 respondió que, *en interpretación del artículo 7.2 B) TRLITPyAJD, los excesos derivados de la disolución de una comunidad de propietarios sí que están sujetos al impuesto en los supuestos que puedan evitarse o, al menos, minorarse con una adjudicación distinta, respetando los principios de equivalencia y la división de la cosa común y de proporcionalidad en la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero.*

Sin embargo –aunque bajo los mismos parámetros–, se ha admitido como excesos de adjudicación que no podían tributar por el ITP la adjudicación a varios comuneros de un edificio que pertenecía a 20 propietarios. La Administración entendía que se había producido un exceso de adjudicación. Este es el caso resuelto por la Sala de Galicia en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (ECLI:TS:ES:TSJGAL:2020:7116). Se trataba de un edificio próximo a la ruina que necesitaba una rehabilitación integral, y la alternativa propuesta por la Administración (división jurídica entre los 20 propietarios de las tres viviendas independientes resultantes de la división horizontal) conducía a mantener la situación de *pro indiviso* con las dificultades que podía acarrear en la rehabilitación del edificio, por lo que se estimó el recurso, admitiendo la fórmula de extinción acordada por los comuneros, considerando que los excesos de adjudicación no tenían que tributar por el ITP.

### 3.2.7 En la comprobación del exceso de adjudicación: ¿valor declarado o valor de referencia?

En la disolución de las comunidades de bienes hemos visto que no se producirán excesos de adjudicación –o al menos no de los que deban tributar por el ITP– si cada comunero recibe una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas, y no obtengan beneficio o ganancia patrimonial alguna. Para que ello sea posible, si se trata de dos bienes inmuebles indivisibles a repartir entre dos comuneros, su valor tiene que ser

idéntico; si el sistema empleado es la adjudicación del inmueble a uno, con la asunción de un préstamo hipotecario, o compensación en especie, el importe del préstamo o del otro bien o bienes que se entregan en compensación tiene que ser igual que el valor del bien inmueble adjudicado a uno de los comuneros; y, si el sistema escogido es el de la formación de los lotes lo más equivalentes posibles, los lotes tienen que ser de igual valor. Si tenemos en cuenta ahora que la base imponible del ITP, en el caso de los bienes inmuebles, se calculará según el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto (art. 10 TRLIPTyAJD, en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal), el valor de referencia será el valor que, según afirma la DGT, es el que se debe tener en cuenta a la hora de comprobar si se produce o no un exceso de adjudicación.

Todos teníamos grandes esperanzas en que, con la introducción del valor de referencia por la Ley 11/2021, iban a desaparecer gran parte de los problemas que giran en torno a la valoración de los inmuebles y, con ello, gran parte de la litigiosidad que genera. Pero me temo que no va a ser así. Y no tanto porque el artículo 10.3 de la TRLITPyAJD prevé la posibilidad de impugnar este valor cuando se recurra la liquidación o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, sino por el resultado a que conduce su aplicación en los casos en que el valor de referencia sea superior al declarado por los comuneros, porque se podrán ver obligados a reajustar las compensaciones para evitar una tributación por ITP del exceso de adjudicación, y elevará en su caso de la ganancia patrimonial en el IRPF.

La DGT, en la consulta V0143-22, de 28 de enero, en el caso de dos comuneros dueños *pro indiviso* de dos inmuebles cuyos valores de referencia arrojaban una diferencia entre ellos de 20.000 euros que preguntaban a la DGT si, en caso de entender que se trata de una disolución de condominio y, dado que cada uno de los comuneros se quedaba con un inmueble sin tener que pagar al otro ninguna cantidad de dinero –al considerar que los inmuebles eran de valor equivalente–, ¿qué valor debería tomarse para efectuar la liquidación, el de adquisición o el valor referenciado según el catastro?

La DGT, en respuesta a esta consulta, después de reproducir el criterio del TS sobre el cumplimiento de los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad en la disolución simultánea de varias comunidades –lo que dará lugar a la tributación por el IAJD y no por el ITP–, añade que:

> *"la base imponible será el valor declarado del documento notarial que, si se determinase en función del valor de bienes inmuebles, no podrá ser inferior al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. Si conforme a dichos valores se produjese un exceso de adjudicación, si este no fuera objeto de compensación, deberá tributar como donación conforme al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de que los interesados, de no estar conformes con el valor de referencia, soliciten la rectificación de la autoliquidación en los términos expuestos en el artículo 10 del Texto Refundido".*

Un apunte a este criterio es que ese exceso de adjudicación no podrá tributar como donación, conforme a lo resuelto por el TS en la STS de 12 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3083), como se recordará más adelante.

## 3.3 Extinción parcial del condominio

### 3.3.1 Extinción parcial objetiva

- **Varios condominios, extinción de uno de ellos. STS de 17 de diciembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4367).**

Esta sentencia analiza un supuesto de hecho en el que dos hermanos habían adquirido por herencia varios bienes indivisibles y uno de esos bienes fue adjudicado a uno de ellos, que compensó al otro en metálico, permaneciendo en la comunidad el resto de fincas en proindivisión de ambos hermanos. El TS considera que este supuesto puede ser incardinado en la previsión de la "*adjudicación a uno*" contenida en el artículo 1062 CC, y que el negocio jurídico realizado no es meramente traslativo de dominio, sino extintivo de una situación de condominio, concurriendo la salvedad recogida en el artículo 7.2.B) TRLITPyAJD, pues existe la adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio.

El TS sostiene que el caso analizado en la sentencia de 17 de diciembre de 2020 es diferente al resuelto en la STS de 26 de junio de 2019, que se refiere a un supuesto de extinción parcial subjetiva de condominio en el que cuatro copropietarios sobre un bien proindiviso se ven reducidos a dos, manteniéndose la copropiedad sobre el bien indiviso. En la sentencia de 17 de diciembre de 2020 se ofrece una justificación a la tributación por el ITP de los supuestos de extinción parcial subjetiva, al decir, en relación con el caso analizado en la de 26 de junio de 2019, que, "*por tanto, no se produce la "adjudicación a uno" que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ni existe una adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio: el negocio jurídico realizado es meramente traslativo del dominio*".

### 3.3.2 Extinción parcial subjetiva

La respuesta es diferente en el caso de extinción parcial subjetiva. No es lo mismo que se reduzca el número de inmuebles y se extinga la comunidad que recaiga sobre alguno de ellos que que se reduzca el número de comuneros pero manteniendo una situación de comunidad. Lo que entiende el TS es que en estos casos el comunero que sale de la comunidad está vendiendo su cuota a los demás comuneros, que pasan a tener una participación superior sobre el bien en común.

A esto podría añadirse que, si en los demás casos entendemos que no existe una transmisión patrimonial (siempre y cuando exista un equilibrio entre las compensaciones y las adjudicaciones), es porque con este negocio jurídico se pone fin a

una situación de comunidad, y esto no sucede en los casos en los que la comunidad permanece, aunque con un número inferior de copropietarios.

- **Condominio en el que cuatro copropietarios sobre un bien proindiviso se ven reducidos a dos, manteniéndose la copropiedad sobre el bien indiviso. Cesión o enajenación de cuotas. Tributación ITP.**

El TS, en la sentencia de 26 de junio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2297), fijó como doctrina de interés casacional que la calificación tributaria en este caso es la de una convención que supone la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente tenían en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que era la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Y que se trata de un hecho imponible sujeto a la modalidad de TPO del artículo 7.2.B) del ITP-AJD, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el artículo 1062, en relación con el artículo 406, ambos del CC, por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible TPO, recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del TRITPAJD.

Esta sentencia se remite, a su vez, a lo ya resuelto en la sentencia de 12 de diciembre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:8729), negando que en estos casos podamos hablar de división de la cosa común con exceso de adjudicación no sujeto.

> *"Desde luego que en esta conclusión no es irrelevante, como un elemento interpretativo, el alcance de la expresión "adjudicarse a uno" que utilizan el art. 1062 del CC, y en parecidos términos el art. 1056, párrafo segundo, del CC, a lo que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD, que resultarían aplicables a la división entre partícipes de comunidad de bienes por remisión del art. 406 del CC. Pero además del elemento de interpretación gramatical, lo realmente relevante es que en el negocio jurídico examinado no existe, en absoluto, el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifiquen los derechos que correspondían al comunero que transmite su participación, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal. Tampoco existe una adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio. El negocio jurídico realizado es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio. Con la transmisión, o por decirlo con la expresión legal, el exceso adjudicado a otro u otros comuneros, cuando la comunidad se mantiene, aunque con menor número de miembros, no se ejercita un supuesto derecho de "salida" de la comunidad por el condueño que transmite su participación. Los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota, ideal que les corresponde, derecho que incluye, entre otras facultades, la de su enajenación, ya sea a favor de terceros –con la posibilidad de retracto legal por los demás comuneros (art. 1522 del CC)– o a favor de todos o cualquiera de los comuneros".*

El criterio que se recoge en ambas sentencias lo mantuvo el TS en sentencias posteriores, citando entre las últimas la de 19 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4894).

En ella se resuelve el caso de una comunidad formada por cuatro personas que pasó a una situación de solo dos condóminos por cuanto dos de ellos cedieron su tercio de propiedad a los otros dos, pasando estos a obtener la mitad indivisa, cada uno sobre el bien, y compensando económicamente a los primeros.

Si atendemos exclusivamente a la tesis finalista en el análisis de la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones llevadas a cabo por los comuneros, podemos compartir con el TS que el condominio permanece y, por tanto, con tales operaciones no se persigue el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, o de extinción de la comunidad, sino de cesión de cuotas entre comuneros en virtud de la facultad de disposición de su cuota que les confiere el artículo 399 CC, y en donde los comuneros que permanecen en la comunidad aumentan su participación.

Pero, si el análisis se hace desde otras perspectivas, la solución final puede variar. Esto ocurre si entendemos que la salida de un comunero representa el ejercicio de un derecho que le confiere la propia ley, pues existe una previsión legal (art. 400 CC) según la cual ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, y cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común. Es verdad que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1062 CC, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero. Pero en las comunidades de bienes no todos los comuneros, por las razones que sean, estarán dispuestos a aceptar esa forma de disolver la comunidad, y sí en cambio a compensar al comunero que sale con el valor de su participación, manteniendo la comunidad entre los demás, sin correr el riesgo de que el comunero que quiera salir de ella ejercite la acción de división y se proceda a la venta del inmueble en pública subasta, con admisión de licitadores extraños. Desde esta perspectiva, se podría defender que en estos casos no se produce una verdadera transmisión o una cesión de cuotas, siempre y cuando la compensación que reciban no vaya más allá del equivalente a las cuotas ideales que tenían sobre el bien o los bienes. Desde esta perspectiva, ninguno de los comuneros habría obtenido un beneficio o una ganancia patrimonial, y lo que se habría producido sería la especificación de un derecho preexistente. Cuestión distinta es que los comuneros reciban una compensación superior a la que les corresponde.

En los supuestos en que el condominio permanece, si bien reducido en el número de los copropietarios originarios, y en donde el incremento de la participación de los que quedan en la comunidad se corresponde con la adjudicación de la parte correspondiente de los comuneros que dejan de pertenecer a la comunidad[20], la DGRN (Resolución de 19 de julio de 2018) entiende que no se altera la naturaleza del negocio jurídico –que es meramente particional–, convirtiéndose en un acto de enajenación, por cuanto asistimos al nacimiento de una nueva comunidad sobre los bienes adjudicados. En una disolución de este tipo se produce una extinción de la comunidad originaria y, al mismo tiempo, si se adjudican los bienes al grupo de los antiguos comuneros, se produce "*una nueva situación de comunidad sobre objeto distinto o una simple reducción del número de comuneros iniciales*". En la misma

[20] Supuesto contemplado en la STS de 26 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4167).

resolución, la DGRN dice que en estos casos no existe un acto de enajenación, sino de un negocio de naturaleza especificativa.

La postura de la DGRN se expresa en resoluciones como las de 4 de abril de 2016 y 2 de noviembre de 2018, y otras más recientes como la de 21 de febrero de 2023 (BOE 63, de 15 de marzo de 2023). Y es la siguiente:

> *«A la vista de esta doctrina, si el acto no produce la disminución de miembros de la comunidad, sino simplemente la alteración de las cuotas de los mismos, no cabrá calificarlo de acto de disolución, porque no existirán elementos suficientes para distinguirlo de la simple transmisión de cuotas. Sin embargo, todo acto, aunque no implique reducción de los miembros de la comunidad, por propia naturaleza, puede entenderse encaminado al cese final de la situación de comunidad y, aunque no se logre dicho efecto totalmente, si el acto tiende naturalmente a dicho resultado, podrá ser calificado de disolución.*
>
> *Así pues, entre los supuestos de disolución, podemos considerar como ejemplos los siguientes:*
>
> *a) En una comunidad que comprende varios bienes, los partícipes adjudican uno o varios bienes a alguno de ellos, en propiedad exclusiva, en pago de sus derechos en la comunidad, subsistiendo la comunidad entre los restantes partícipes no adjudicatarios sobre el resto de los bienes no adjudicados, con reajuste de las cuotas entre estos últimos. Sería un caso similar al que en el ámbito de la partición hereditaria recoge el artículo 80.1.c del Reglamento Hipotecario;*
>
> *b) En una comunidad de bienes integrada por varias fincas, se forman lotes que se adjudican a grupos de partícipes diferenciados, recibiendo dichos grupos de adjudicatarios los lotes en comunidad proindiviso;*
>
> *c) En una comunidad sobre un bien indivisible, material o económicamente, los copropietarios acuerdan adjudicarlo en proindiviso a varios de ellos, que compensan en metálico a los no adjudicatarios, y*
>
> *d) En una comunidad sobre un solo bien, los titulares de algunas de las cuotas, pero no de todas, entre ellos se adjudican las cuotas de que son titulares, recibiéndolas uno o varios de ellos que compensan en metálico a los demás».*

La calificación de los casos de extinción parcial subjetiva por salida de comuneros que se ven compensados por los demás según el valor de sus cuotas, como un acto de naturaleza especificativa, es la que mantienen los magistrados del TS que emitieron los votos particulares en sentencias como las de 26 de junio de 2019 y 19 de diciembre de 2022. En la STS de 26 de noviembre de 2020, los votos particulares se alinearon con el voto particular emitido por uno de los magistrados que formaban parte de la sala que dictó la sentencia recurrida, sentencia del TSJ de Madrid sección cuarta, de 8 de noviembre de 2017 (ECLI:ES:TSJM:2017:12262).

Los notarios Antonio Botía y Ana Botía[21] consideran que, en caso de discrepancia, debe prevalecer la opinión de la DGRN sobre la DGT. Aunque a reglón seguido reconocen que la DGRN no se manifiesta claramente acerca de la naturaleza jurídica de la comunidad, consideran que, cuando un comunero o comuneros sale de la comunidad, permaneciendo esta con los demás, nos encontramos ante una verdadera extinción del condominio y, por tanto, no podría tributar por el ITP, pues la salida de un comunero que es compensado por la cuota que antes tenía en ella se trata de un negocio que constituye un paso más para conseguir la extinción total del condominio. Esta tesis vendría avalada por la DGRN, según la cual, en los supuestos de disoluciones de condominio, reducción de comuneros, disoluciones parciales de comunidad, nos encontramos ante un negocio especificativo o dispositivo en función de su causa y objeto (y no de las personas), y entonces tendrá naturaleza especificativa si lo que se consigue es reducir la comunidad sobre el bien que constituye su objeto.

Incluso, los notarios Antonio y Ana Botía, en el caso del artículo 1062.2 CC –que permite vender una finca indivisible y repartir el dinero si no hay acuerdo sobre cómo adjudicarla–, consideran que se trataría de un negocio con una doble causa: en la relación entre vendedor y comprador la causa sería la transmisión del dominio a favor de este. Y en la relación entre los vendedores habría otra causa, que sería poner fin a la comunidad. Y a su juicio debe prevalecer la causa particional sobre la traslativa, por cuanto es la necesidad de disolver el condominio lo que motiva la venta y no al revés.

Ahora bien, todas estas afirmaciones se hacen en consideración a los posibles *efectos civiles* que puedan producir tales situaciones, como lo es a efectos de comprobar el cumplimiento de los requisitos de capacidad, o para comprobar si es necesaria la autorización judicial del artículo 166 CC si hay menores.

Por su parte, el notario J. M. Juárez[22], en el caso de la segregación de una finca en dos, con adjudicación de una parte a tres comuneros y otra parte a otros dos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad, considera que este negocio jurídico, *desde el punto de vista civil*, se trata de una extinción del condominio, de una disolución de la comunidad, originando nuevas comunidades, en contra de la postura manifestada por la DGT en la consulta V1918-2022, de 8 de septiembre, según la cual lo que existe aquí es una permuta de cuotas.

Los casos de extinción parcial subjetiva por salida de varios comuneros que se ven compensados por los demás según el valor de sus cuotas, J. M. Juárez los considera como "*auténticas extinciones parciales subjetivas de condominio*" y, por tanto, como actos declarativos, determinativos, y especificativos, que solo pueden incidir en el AJD si se formalizan en escritura pública y cumplen los restantes elementos conformadores de la sujeción por dicha modalidad. Junto a estas auténticas extinciones de condominio, según J. M. Juárez, estarían los supuestos de falsa extinción parcial subjetiva de condominio: cuando el acuerdo de disolución no lo han tomado todos los copropietarios, sino solo algunos, transmitiendo las cuotas entre ellos, porque

[21] *"Disolución del condominio y Fiscalidad"* Admin, 20/02/2019 notariosyregistradores.com.

[22] J. M. Juárez, informe fiscal de febrero 2022. *Defensa de las extinciones parciales subjetivas de condominio.* 28 de febrero de 2023.

entonces aquí lo que existiría en realidad es una venta por precio en dinero de la cuota indivisa. Este también sería el caso contemplado en la STS de 19 de diciembre de 2022, o en las STS de 16 de octubre de 2019 y 17 de diciembre de 2020.

Considera J. M. Juárez[23] que en la extinción parcial subjetiva también existe una auténtica disolución parcial de comunidad, siempre que concurran los siguientes requisitos: primero, que al comunero que abandona la comunidad y en pago de su cuota se le adjudican bienes de la comunidad equivalentes a su haber teórico en ella; y, segundo, que los comuneros que permanecen en la comunidad sigan en ella, manteniendo su cuota respecto de los bienes no adjudicados al comunero saliente acrecentada en proporción a la misma con la prorrata proporcional del comunero saliente.

### 3.4 Tributación de los excesos de adjudicación. ITP, no ISD

La STS de 12 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3083) ha resuelto esta cuestión, explicando que a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común es aplicable el TRLITPyAJD y su reglamento, lo cual descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el *animus donandi*. Y es que los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del impuesto sobre donaciones (ISD).





### 4.1 Normativa

- TRLITPyAJD y su reglamento, Real decreto 828/1995.

- El artículo 4 del TRLITPyAJD establece que:

  *"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa."*

- El artículo 27 del TRLITPyAJD, al regular el hecho imponible de este impuesto (art. 67 del reglamento), sujeta a gravamen los documentos notariales.

- El artículo 30.1, al regular la base imponible (art. 69.1 del reglamento), establece, en lo que aquí interesa, que:

[23] Admin, 23/01/2017. La tributación en el ITP y AJD de las disoluciones de la comunidad.

*"En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa (...)*

*Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido (cuyo apartado 2 dispone que: En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto...)."*

- **El artículo 31.2, al regular la cuota tributaria (arts. 71 y 72 del reglamento), establece lo siguiente:**

*"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*

*Si la Comunidad Autónoma no hubiese¶l aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".*

- **El artículo 61 del reglamento (Disolución de comunidades de bienes) dispone que:**

*"1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución se considerará, a los efectos del impuesto, como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.*

*2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados".*

## 4.2 Supuestos objeto de conflicto

- **¿Vulneración de la prohibición de doble imposición? ¿El artículo 7.2 B) recoge un supuesto de sujeción, pero de exención del ITP, que impediría la tributación por el IAJD?**

La sentencia de 13 de julio de 2017 del TSJ de Andalucía, con sede en Sevilla, interpretando la STS de 28 de junio de 1999, sostuvo la siguiente tesis:

> *"(...) su doctrina tiene un carácter eminentemente civil, pero no obstante fundamenta la inexistencia de transmisión en el derecho abstracto preexistente de los condóminos y afirma que por tanto no se producen efectos civiles ni fiscales. Empero en el orden tributario, la interpretación que debe hacerse de la sentencia no es la de que no haya existido transmisión, sino que la misma no puede tener efectos fiscales, pues la excepción del 7.2.B del R.D.Leg. 1/1993 ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en la que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado. Con arreglo a la doctrina expuesta ha de confirmarse la resolución impugnada y coincidir con la misma en que la operación realizada debe incluirse en el concepto de exención, en tanto que la adjudicación no produce efectos civiles, ni tributarios, por lo que no debe tributar por el concepto de ITPAJD, so pena de infringir el principio de prohibición de doble imposición del art. 31.2. del R.D.Leg.1/1993".*

Sin embargo, este criterio no fue avalado por el TS, que ya desde la sentencia de 14 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:960), a la que le siguieron otras muchas[24], considera que, si no estamos, como es el caso, ante una transmisión onerosa "*inter vivos*", no resulta aplicable dicho precepto en ninguno de sus apartados, dado que no tiene acomodo en ninguno de los supuestos definidos en el apartado 1 del artículo 7, particularmente su letra A), ni tampoco ante ninguno de los previstos en el apartado 2 del mismo precepto, en particular en su letra B), puesto que *no se ha producido ningún exceso de adjudicación (ni sujeto ni no sujeto).* No se tributará, por tanto, por la modalidad de TPO. Sí se tributará por la modalidad de AJD.

- **Tributación por la cuota fija y por la cuota gradual.**

El TS, en las sentencias citadas en el anterior apartado, sostiene que la tributación por el IAJD lo es no solo por la cuota fija (art. 31.1 TRLITPyAJD), sino también por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2: nos hallamos ante i) la primera copia de una escritura pública; ii) que tiene por objeto cantidad o cosa valuable; iii) que contiene acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad; y iv) que no está sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a la modalidad de operaciones societarias del propio ITPyAJD.

[24] Citando como ejemplo las de 26 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1058), 9 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2490), 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:9603271), 27 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:137) y (ECLI:ES:TS:2020:135), 30 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:227) y 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1291).

- **Cuando se otorga una escritura pública de declaración de obra nueva, división horizontal y atribución de bienes a los condóminos. Una sola convención.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4 del TRLITPyAJD, a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho. Pero, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Cuando en una misma escritura pública se formaliza la declaración de obra nueva, la división horizontal y la atribución de bienes a los condóminos, o estas dos últimas operaciones, ¿se deben girar dos liquidaciones, gravando por un lado la declaración de obra nueva y, por otro lado, la división horizontal con adjudicación de inmuebles? ¿O la división horizontal por un lado y la adjudicación del bien por otro? La respuesta ha de ser negativa, pues el acto de declaración de obra nueva y de división horizontal, o solo este si es el único que antecede al de adjudicación de los bienes, se consideran como antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, de modo que en estos casos solo se produce una convención.

El TS, en la STS de 12 de noviembre de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:6670), en línea con lo resuelto en la sentencia anterior de 4 de abril de 1977, ha dejado clara la siguiente distinción: cuando la división horizontal se trata de una escritura autónoma, en cuyo caso está sujeta al IAJD, o cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes bienes de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, pues esta operación no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, y por tanto, al existir una sola convención, solo se podrá practicar una liquidación:

> *"(...) la división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso –añadimos nosotros– se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir, cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.*
>
> *En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce*

*en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos".*

El TEAC asumió este criterio en resoluciones como la de 11 de julio de 2019 (JT 2019\912). Ya lo venía haciendo en resoluciones anteriores, como la de 21 de julio de 1999 (JT 1999\1931).

El TS, en la sentencia de 18/10/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4278), apreció la división horizontal como antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, razonando que:

*"En los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio pre-existente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, sólo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común".*

La DGT ha venido manteniendo la postura de que existen dos convenciones: entre otras, consulta vinculante V2185/21, de 30 de julio (JT 2021\1048); y otras anteriores como la V3313/15, de 27 de octubre (JUR 2016\16626). Aunque la DGT no siempre se ha pronunciado de esta manera, pues en consultas más antiguas, como la V1446/2001, de 11 de julio, se acogió al criterio del TS fijado en la sentencia de 12 de noviembre de 1998. Y acabó concluyendo que "*si efectivamente la división de la propiedad horizontal y la adjudicación de los pisos y locales a los comuneros se realizó, sin solución de continuidad, en un solo acto jurídico, resulta posible girar una sola liquidación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados".*



- **Cuando se otorga una escritura pública de segregación y de disolución de la comunidad de bienes. Una sola convención.**

El propio TEAC, en la Resolución de 11 de julio de 2019 (JT 2019\912), considera aplicable la doctrina sentada por el TS en la sentencia de 12 de noviembre de 1998 a los casos en los que en una misma escritura pública se documenta una segregación y una extinción de proindiviso de la finca segregada, cuyas nuevas fincas independientes se adjudican en el mismo acto junto a la finca resto matriz a los copartícipes, pero con una salvedad, y es que en ese caso el TEAC entendió que la segregación de la finca finalmente adjudicada a una de las entidades era requisito inexcusable para, mediante su adjudicación en pleno dominio, extinguir la comunidad, pero no lo era en cambio el acto de creación por segregación de las otras dos fincas adjudicadas a la otra entidad, que debía considerarse como un acto conveniente o necesario para otros fines, pero no inexcusable para la extinción del proindiviso, ya que hubiera bastado segregar una finca y adjudicar dicha finca a un titular y el resto de la finca matriz al otro titular. Por ello, la segregación de esas dos fincas debía tributar por AJD.

El TS, en la sentencia de 23/09/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4704), sentó la siguiente doctrina: *"En el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y*

*extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias".* Y esta doctrina fue reiterada en la posterior de 18/11/2024 (ECLI:ES:TS:2024:5625).

- **Aplicación de la doctrina de la STS de 12 de noviembre de 1998 a los casos en los que se otorgan escrituras sucesivas.**

Para aplicar la citada doctrina y evitar la consideración de dos convenciones, y por tanto de dos hechos imponibles, no es necesario que la segregación y adjudicación, o la división de la propiedad horizontal y la extinción de la comunidad, se realicen en una sola escritura, sino que puede aplicarse cuando esos negocios jurídicos se plasman en escrituras independientes pero sucesivas. La sentencia dictada por el TSJ de Galicia el 20 de diciembre de 2017 (ECLI:ES:TSJGAL:2017:8516) sostiene que "*en lo que aquí nos interesa, si consideramos que la operación instrumentalizada, de efectuarse en un único documento, sería objeto de un solo tributo por aplicación de la sentencia de 12 de noviembre de 1998, no hay razón consistente para concluir que la mera documentación en dos escrituras sucesivas genere el devengo de dos impuestos*".

- **Cuando se otorga una escritura pública de liquidación de la sociedad de gananciales y de disolución de la comunidad de bienes existente sobre un inmueble indivisible. Una sola convención.**

Así lo dice el TS en la sentencia de 9 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634):

> *"(...) en los supuestos en los que en un mismo acto se formalice la disolución de una comunidad de bienes o ganancial y la extinción del condominio preexistente sobre un inmueble, con adjudicación a un comunero, solo procede que se liquide por el gravamen de actos jurídicos documentados la extinción del condominio, sin poder hacerlo por la disolución de los gananciales, al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común; de forma que sólo cabrá una liquidación única por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados por el concepto de extinción del condominio, y no por la división horizontal".*

- **Cuando se otorga una escritura pública de disolución de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, y la segregación y adjudicación de bienes que la conforman.**

En estos casos, el TS también entiende que hay una sola convención. En la sentencia de 23/09/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4704) sienta el siguiente criterio: *"En el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto*

*sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias"*, doctrina seguida en otras sentencias posteriores, como las de 26/09/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4701 y ECLI:ES:TS:2024:4699).

- **La base imponible no se puede calcular sobre el valor de la totalidad del inmueble, sino sobre el de la parte que se adquiere *ex novo*.**

El TS, en sentencias de 9 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634) y 20 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:966), ha señalado que:

> *"la extinción del condominio como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, puede ser objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, siendo su base imponible la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y, en este asunto, del 50 por 100 del valor del bien, como declaró el TEAR de la Comunidad Valenciana, en criterio ratificado por la Sala de instancia".*

En la primera de ellas, se pronunciaba sobre la conformidad a derecho de una liquidación en concepto de IAJD con motivo de una escritura de liquidación de gananciales y de la extinción de la comunidad de bienes existente sobre una vivienda que pertenecía con carácter común a un matrimonio, siendo ambos cónyuges dueños cada uno de la mitad indivisa, declarando que:

> *"la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa –e indivisible–, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del ITP".*

Partiendo de este criterio, el TS, en sentencias posteriores, como las de 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1291), 3 de junio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1343), 30 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:227), 27 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:135), 24 de enero de 2020 ECLI:ES:TS:2020:13), 16 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3271) y 9 de julio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2490), entre otras, sostiene que:

> *"Ello permite inferir racionalmente, con toda lógica, que el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien, inmueble en este caso, que es objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública".*

- **¿Puede gravar el IAJD una resolución judicial, inscribible en el registro de la propiedad, que resuelve sobre la división de una cosa común?**

Esta cuestión ha quedado imprejuzgada en la STS de 7 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3298). En el Auto de 7 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3298), el TS admitió un recurso de casación considerando como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente:

> *"Precisar si la división de una cosa común efectuada por subasta judicial voluntaria y documentada en una resolución judicial legalmente inscribible en el registro de la propiedad puede ser gravada por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pese a que el referido documento no reviste carácter de escritura ni otro documento notarial".*

El Auto de 7 de octubre de 2020 justificaba la admisión del recurso en que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS había dictado diversas sentencias referidas al gravamen de extinción del condominio por la modalidad de AJD (documentos notariales), como la de 14 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:960), pero que estas resoluciones se refieren a la documentación en escritura pública notarial de la disolución de la cosa común, sin que se haya resuelto sobre el gravamen por el citado tributo en función de la clase de documento, esto es, de la extinción del condominio efectuada por virtud de subasta judicial voluntaria y documentada en un título judicial.

Sin embargo, como he adelantado, la cuestión quedó imprejuzgada, pues la STS de 7 de octubre de 2020 apreció una discordancia entre la cuestión de interés casacional delimitada en el auto de admisión y el presupuesto fáctico a enjuiciar:

> *"En este caso, pronunciarnos sobre una hipotética sujeción al gravamen de una resolución judicial, cuando ninguna referencia a la misma se hace en sentencia, sino que se habla expresamente de escritura pública de división, cuando aún entendiésemos que realmente se está refiriendo al Decreto de la Secretaria Judicial, y llegásemos a la conclusión de que no está sujeto este al gravamen de actos jurídicos documentados, dicha declaración no podría dar lugar a acoger, a la postre y como jueces de instancia, la nulidad de la resolución del TEAR en esta cuestión, en tanto que como se ha dicho la reclamación y la resolución del TEAR resultan extrañas a este gravamen y, por consiguiente, a la devolución de la suma abonada por actos jurídicos documentados, al parecer, solicitada en su día por la recurrente y de forma paralela al procedimiento de comprobación objeto de estos autos. Se impugnó una liquidación por transmisiones patrimoniales por un posible exceso de adjudicación, al margen de todo punto a la procedencia o no del gravamen por actos jurídicos documentados y, en su caso, al derecho a la devolución a favor de la parte recurrente".*

Simplemente debemos añadir que el recurso de casación se interponía contra la sentencia dictada por el TSJ de Murcia de fecha 29 de noviembre de 2018 (ECLI:ES:TSJMU:2018:2332), en un recurso en el que, ante la dificultad de realizar lotes de los bienes que integraban una comunidad, los comuneros optaron por llevar a cabo una subasta judicial voluntaria para hacer el reparto de acuerdo con los

precios de mercado, subasta en la que uno de los comuneros se adjudicó todos los bienes pagando a los demás su participación (los bienes les pertenecían proindiviso a partes iguales) en metálico, de conformidad con los artículos 404 y 1062 CC.

Esta sentencia finalizaba diciendo en el FD 3.º que:

> *"A otra conclusión llega sin embargo la Sala al entender que la escritura de división debe tributar por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, como el propio actor entendió al presentar su autoliquidación, aunque ahora diga lo contrario y solicite la devolución de ingresos indebidos. Al contrario de lo que dice en la demanda es evidente que se dan los requisitos para que se produzca el devengo y el hecho imponible de este impuesto. Además del otorgamiento de una escritura pública, es evite que ésta tiene contenido valuable y acceso al Registro de la Propiedad conforme a lo dispuesto en el art. 61 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y 30 y siguientes LITP".*

- **Valor de referencia en el IAJD.**

La DGT, en la consulta V2496-23, de 18 de septiembre, analiza un caso de extinción de un condominio formado por 27 propietarios, que recae sobre una vivienda. La extinción de condominio se hizo mediante adjudicación a un copropietario (5%) que compensa a los demás. Adquiere el 95%. Características del inmueble: año de construcción, 1976; en mal estado, requiere de una reforma integral para poder habitarlo. Valor pactado: 45.000 €, valor de referencia: 90.468,85 €.

La DGT responde de la siguiente manera:

> *"Se va a disolver la comunidad de bienes que existe sobre un inmueble y se va a adjudicar el inmueble al consultante que va a compensar con dinero al resto de los comuneros. La operación quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, cuya base imponible, con independencia de la valoración que hayan dado los comuneros, se deberá determinar según lo establecido en el artículo 30 del TRLITPAJD y conforme al artículo 10 del mismo por la parte que el consultante adquiere, el 95 por 100 del inmueble; es decir, deberá constar como base imponible el 95 por 100 del valor de referencia y liquidar por ese valor; posteriormente, si el consultante considera que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD".*