



Revista Galega de Administración Pública, EGAP
Núm. 67 junio-julio 2024 | pp. 147-186
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 Attribution 4.0 International License

Tributación dos excesos de adjudicación

Tributación de los excesos de adjudicación

Excess allocation taxation

67 Regap

Regap



COMENTARIOS

MARÍA DOLORES RIVERA FRADE
Presidenta da Sala do Contencioso-Administrativo do TSX de Galicia

Resumo: O estudo da tributación dos excesos de adjudicación 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 distintas 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 adjudicación, 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 diferentes 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 O ESTUDO DA TRIBUTACIÓN DAS EXTINCIÓNS DE CONDOMINIO. III. CUESTIÓNS CONFLITIVAS NO ITP. III.1. NORMATIVA. III.2 EXTINCIÓN COMPLETA DO CONDOMINIO. III.2 A) Regras xerais. Teoría traslativa ou teoría especificativa. III.2 B) Cando se produce o exceso de adjudicación do artigo 7.2 B) TRLITPeAXD? III.2 C) Aplicación da teoría especificativa ás comunidades voluntarias III.2 D) Extinción do condominio que recae sobre bens indivisibles. III.2 E) Cando a comunidade recae sobre varios bens. Unha comunidade ou varias comunidades? Sistema de formación de lotes ou adjudicación a un con compensación aos demais comuneiros? III.2 F) Extinción do condominio que recae sobre bens divisibles. III.3 EXTINCIÓN PARCIAL DO CONDOMINIO. III.3 A) Extinción parcial obxectiva. III.3 B) Extinción parcial subxectiva. III.4 TRIBUTACIÓN DOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN. ITP, NON ISD. IV. CUESTIÓNS CONFLITIVAS NO IAXD. IV.1 NORMATIVA. IV.2 SUPUESTOS OBXECTO DE CONFLICTO.

1 Introducción-Contextualización

En Galicia tiveron lugar recentemente unhas xornadas organizadas pola Administración tributaria galega (Atriga) que recibiron o título de “*Actualización de criterios de actuación no ámbito tributario autonómico galego*”. Neste eido de actuación é abundante a litixiosidade. Nos últimos anos, a Sala de Galicia experimentou un incremento dos recursos en que se impugnan liquidacións, ou desestimacións de solicitudes de rectificación, principalmente en sede do imposto sobre sucesións, aínda que nos dous últimos anos o incremento foi máis acusado nos recursos contra liquidacións practicadas polo imposto sobre patrimonio. Esta litixiosidade non é exclusiva da Sala de Galicia. Outras salas territoriais experimentan unha progresión ascendente deste tipo de litixios.

Esta litixiosidade deu lugar á creación dun corpo de doutrina xudicial, a través de sentenzas do Tribunal Supremo (TS) e das propias salas, que dalgún xeito xustifica o obxectivo que, creo, se pretendeu alcanzar coa celebración das xornadas

mencionadas: coñecer estes criterios xudiciais, debater sobre eles e, se é o caso, adóptalos como guía de actuación da Administración tributaria galega.

A xeito de contextualización, e antes de entrar na análise da cuestión que me corresponde tratar, direi que non son poucos os pronunciamentos xudiciais que se ditaron nestes últimos anos que inciden directamente no ámbito de actuación da Atriga. Voume centrar en sentenzas do TS e, como proba diso, cito as seguintes, que se pronunciaron sobre:

- O cálculo do enxoval doméstico no imposto sobre sucesións. STS 10/03/2020 (ECLI:ES:TS:2020:1619), e posteriores.
- O carácter iniciador do procedemento, das actuacións administrativas desde que se solicita un ditame de peritos para verificar o valor do ben. STS 1/03/2024 (ECLI:ES:TS:2024:1197).
- A posibilidade de revisar xudicialmente o valor obtido mediante a taxación pericial contraditoria. STS 23/01/2023 (ECLI:ES:TS:2023:157); a caducidade do procedemento de comprobación de valores por superación do prazo da TPC. STS 06/11/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4586).
- A obriga de visitar os inmobles obxecto de valoración. STS 21/01/2021, STS 30/10/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4490), entre outras.
- A aplicación do principio de boa administración en atrasos non atribuíbles á Atriga, senón ao TEAR. STS 03/11/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4724).
- A obriga de xustificar o inicio do procedemento de comprobación de valores. STS 23/01/2023 (ECLI:ES:TS:2023:184), STS 04/12/2024 (ECLI:ES:TS:2024:5943).
- A non posibilidade de liquidar por ITP o uso das terrazas na vía pública en actividade de restauración. STS 13/01/2025 (ECLI:ES:TS:2025:106) e posteriores.

Estes son algúns dos pronunciamentos que non foron, precisamente, favorables ás administracións tributarias autonómicas. Pero o TS non sempre rexeitou determinadas prácticas ou criterios destas administracións. Noutras sentenzas aválanos, como foi nos seguintes casos:

- O cómputo do prazo de caducidade no caso de retroacción de actuacións. STS 23/05/2018 (ECLI:ES:TS:2018:2533 e ECLI:ES:TS:2018:2053).
- O cómputo do prazo de prescrición no ISD. O herdeiro falece sen aceptar nin repudiar a herdanza. STS 23/04/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2437).
- O momento en que se deben cumprir os requisitos para aplicar a redución do artigo 20.6 LISD. STS 13/11/2024 (ECLI:ES:TS:2024:5510).

Regap



COMENTARIOS

- A exigencia a ambos os dous cónxuxes do requisito de idade do artigo 20.6 LISD. STS 19/09/2023 (ECLI:ES:TS:2023:3676 e ECLI:ES:TS:2023:3674).
- A desmembración da titularidade dominical, non aplicación de bonificacións introducidas con posterioridade ao falecemento do causante. STS 16/02/2024 (ECLI:ES:TS:2024:890).

Isto é un achegamento ao panorama xudicial ante o que nos atopamos. Dentro deste panorama tamén teñen cabida os pronunciamentos do TS sobre a tributación nas extincións de condominio.

2 Notas que caracterizan o estudo da tributación das extincións de condominio

Comezarei destacando tres notas que caracterizan o estudo da tributación das extincións de condominio¹:

1. Supón a aplicación e interpretación de normativa civil, que é a que nos permite analizar a verdadeira natureza xurídica dos actos e negocios xurídicos realizados, tras os cales se exige o cumprimento dunha obriga tributaria.
2. Non se centra nun só tributo. A dúbida sobre a tributación destes negocios xurídicos esténdese a varios impostos (IRPF, ITP, AXD, IIVTNU, e mesmo o IVE).
3. Os escenarios en que se xera esta dúbida son moi variados: extinción de comunidades voluntarias, de comunidades hereditarias, dun só condominio ou comunidade, de varios condominios proindiviso, liquidación dunha sociedade de gananciais, etc.

Desenvolvamos un pouco máis cada un destes caracteres.

2.1 Aplicación e interpretación de normativa civil

A tributación da disolución ou extinción das situacións de condominio obriga os órganos xudiciais da xurisdición contencioso-administrativa a aplicar e interpretar normativa civil. A normativa tributaria é incompleta á hora de regular aspectos esenciais desta tributación, pecando de importantes lagoas. Así o podemos comprobar, por exemplo, na LIRPF (Lei 35/2006, do 28 de novembro, do imposto sobre a renda das persoas físicas), que nada di acerca do que se deba de entender como “*alteración na composición do patrimonio*” (art. 33.2 LIRPF), malia considerar o lexislador que non existe alteración en supostos que ademais se corresponden con categorías propias

¹ Termo equiparable ao de disolución de condominio, extinción ou disolución de situacións de copropiedade, ou división de cousa común. SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Eduardo, na súa obra *Régimen fiscal de la división de la cosa común en el IRPF*, Tirant lo Blanch, 2021, advirte da identidade que o lexislador civil vén establecer entre estas categorías, considerando que con iso se confunden os seus perfís.

do dereito privado, como é a división da cousa común, a disolución da sociedade de gananciais, a extinción do réxime económico-matrimonial de participación, a disolución de comunidades de bens ou a separación de comuneiros. Tampouco axuda a normativa tributaria reguladora do ITP-AXD, pois o artigo 7.2 B) do Texto refundido da Lei do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados (TRLITPeAXD) non concreta cales son os *excesos de adjudicación declarados* suxeitos a tributación², remitíndose a normas do dereito civil para excluír de tributación a adjudicación de bens adquiridos en concepto de legado, de bens adquiridos en concepto de mellora, a transmisión por herdanza dunha explotación económica, ou a división de cousa común adquirida por herdanza con adjudicación a un dos comuneiros. E outro aspecto onde se bota de menos unha regulación normativa é o das extincións parciais de condominio, o cal xa foi advertido pola Dirección Xeral de Seguridade Xurídica e Fe Pública (DXSXFP) na Resolución do 21 de febreiro de 2023 (BOE 63, do 15 de marzo de 2023) ou na posterior do 25/09/2023 (BOE 261, do 1 de novembro de 2023): “O Código civil só regula en rigor a extinción total da comunidade. O pretendido negocio de «extinción parcial» de comunidade non aparece tipificado legalmente (...)”.

En definitiva, ao intérprete da norma tributaria exíxeselle desenvolver un labor hermenéutico da normativa civil. Exíxeselle, en clave civilista e mediante a interpretación de normas civís, determinar a natureza xurídica de feitos, actos ou negocios con transcendencia tributaria. Só deste xeito poderá coñecer ou achegarse ao verdadeiro significado de termos ou expresións que se empregan na normativa tributaria, e coñecer a natureza xurídica dos actos e negocios xurídicos tras os cales se exige o cumprimento das obrigas tributarias. A LXT así o impón, ao establecer no artigo 13 que as obrigas tributarias se exixirán conforme a natureza xurídica do feito, acto ou negocio realizado, calquera que sexa a forma ou denominación que os interesados lle desen, e prescindindo dos defectos que puidesen afectar á súa validez. Esta regra de carácter xeral trasládase a leis reguladoras dos diferentes impostos, como é o caso do TRLITPeAXD³, cuxo artigo 2.1 establece que o imposto se exixirá consonte a verdadeira natureza xurídica do acto ou contrato liquidable, calquera que sexa a denominación que as partes lle desen, prescindindo dos defectos, tanto de forma como intrínsecos, que poidan afectar á súa validez e eficacia.

Ao tratar o tema da disolución das situacións de condominio, é obrigada a aplicación e interpretación das normas do Código civil (CC) que rexen as comunidades de bens (arts. 392-406), a partición da herdanza e os seus efectos (art. 1051 e seguintes); ou a disolución e liquidación da sociedade de gananciais (arts. 1392 e seguintes), entre outras. Sen que poidamos perder de vista que na interpretación de todas estas normas, civís ou tributarias, rexen as pautas ou regras de interpretación do artigo 3.1

² Non se poden equiparar aos que, en palabras do TS na sentenza do 28 de xuño de 1999, denomina *excesos de adjudicación verdadeiros*, isto é, a aqueles en que a compensación en metálico, no canto de funcionar como elemento equilibrador da equivalencia e proporcionalidade que deben presidir toda división ou partición de comunidade á conta do patrimonio do adjudicatario, excede en realidade o seu interese na comunidade e vén constituír, efectivamente, unha adjudicación que o supera en prexuízo do resto dos comuneiros.

³ Real decreto legislativo 1/1993, do 24 de setembro, polo que se aproba o Texto refundido da Lei do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados.

CC, ás que se remite a LXT, cuxo artigo 12.2 e 3 establece que as normas tributarias se interpretarán segundo o disposto no apartado 1 do artigo 3 do CC; e que, mentres non sexan definidos pola normativa tributaria, os termos empregados nas súas normas se entenderán conforme o seu sentido xurídico, técnico ou usual, segundo proceda.

Se é difícil alcanzar solucións uniformes na interpretación das normas tributarias que se remiten á normativa civil, a complicación increméntase se nese labor hermenéutico concorren especialistas en distintas ramas do dereito – neste caso os tributaristas e os civilistas – e diferentes operadores xurídicos que nin sequera se poñen de acordo en definir o que é comunidade, ou en cando estamos ante unha comunidade ou ante unha pluralidade de comunidades, como sucede coa DXT e a DXRN⁴.

De todas as normas civís suxeitas a interpretación na análise da tributación da extinción das comunidades de bens, vou destacar as que nos proporcionan datos que permiten coñecer a finalidade destes negocios xurídicos. Están, por unha parte, os artigos 400 e 401 CC, segundo os cales ningún copropietario estará obrigado a permanecer na comunidade, cada un deles poderá pedir en calquera tempo que se divida a cousa común, e, de se tratar dun edificio cuxas características o permitan, por solicitude de calquera dos comuneiros, a división poderá realizarse mediante a adxudicación de pisos ou locais independentes, cos seus elementos comúns anexos. E, por outra parte, está o artigo 1062 CC, segundo o cal, cando unha cousa sexa indivisible ou desmereza moito pola súa división, poderá adxudicarse a un, coa condición de lles aboar aos outros o exceso en diñeiro, pero abundará con que un só dos herdeiros pida a súa venda en poxa pública, e con admisión de licitadores estraños, para que así se faga. Tras o contido destes preceptos, escóndese a verdadeira finalidade que persegue o lexislador ao regular as extincións de condominio, que non é outra que evitar unha prolongación indefinida dunha situación de indivisión, que ningún dos comuneiros está obrigado a soportar, como tivo ocasión de sinalar o TS na sentenza do 28 de xuño de 1999, ou a DXT na consulta V0198-20, do 28 de xaneiro de 2020, entre outras; así como a DXRN en resolucións do 11 de novembro de 2011 e 4 de abril de 2016⁵; e máis recentemente a DXSFXP na Resolución do 16 de decembro de 2021 (BOE 312, do 29 de decembro de 2021) e a do 21 de febreiro de 2023 (BOE 63, do 15 de marzo de 2023), que matiza as anteriores⁶.

⁴ Antonio Botía e Ana Botía, notarios *"Disolución del condominio y Fiscalidad"* Admin, 20/02/2019 notariosy registradores.com, consideran que en caso de discrepancia debe prevalecer a opinión da DXRN sobre a DXT, aínda que seguidamente recoñecen que a DXRN non se quere manifestar de xeito claro acerca da natureza xurídica da comunidade.

⁵ *"Tradicionalmente o noso dereito mirou con pouca atención as situacións de comunidade ou condominio, por seren antieconómicas e constituíren fonte de litixiosidade. Por iso, a lei facilita a súa extinción e permite, cando se trate de bens indivisibles, a adxudicación a un a cambio de lles aboar aos outros o exceso en metálico, sen que por iso poida considerarse que se trate dun acto de alleamento, senón meramente dun negocio de natureza especificativa con todas as consecuencias que iso leva implícito (arts. 404 e 1062 do Código civil)."*

⁶ *"Tradicionalmente o noso dereito mirou con pouca atención as situacións de comunidade ou condominio, por seren antieconómicas (dificúltase a explotación dos bens e redúcese o seu valor) e constituíren fonte de litixiosidade (mater rixarum), aínda que máis propiamente podería afirmarse que esta desatención só ten lugar cando a situación de comunidade non é eficiente economicamente, pois hai supostos de comunidades funcionais en que a explotación, uso ou desfrute «en común» é máis eficiente que se este se dividise. Por iso, e deixando a salvo supostos especiais, o certo é que a lei facilita a súa extinción e permite, cando se trate de bens indivisibles, a adxudicación a un a cambio de lles aboar aos outros o exceso en metálico, sen que por iso poida considerarse que se trate dun acto de alleamento, senón meramente dun negocio de natureza especificativa, con todas as consecuencias que iso leva implícito (cfr. artigos 404 e 1062 do Código civil e as resolucións do 6 de abril de 1962, 2 de xaneiro de 2004, 4 de abril de 2005 e 16 de decembro de 2021, entre outras)."*

A idea ou finalidade de non perpetuar esta situación de indivisión, para a que o lexislador civil arbitrou fórmulas como a posibilidade de pedir en calquera tempo a división da cousa común, é a que vai presidir as consideracións que se fagan ao longo desta exposición, en canto sexan favorables a excluír de tributación os actos ou negocios xurídicos a través dos cales se materialicen as extincións de condominio, nas súas distintas modalidades, coas excepcións que tamén se dirán, e coas matizacións que tamén se farán.

2.2 Afectación de varios impostos

Se dicimos que a tributación da disolución das situacións de condominio xerou, e xera, numerosos conflitos, esta conflitividade afecta a varios impostos, e principalmente ao ITP, IAXD e IRPF.

O ITP e o IIVTNU están implicados, pois para que poidan exixirse cómpre saber se coa disolución dun condominio se produce ou non unha transmisión de bens. E aquí é onde entran en xogo dúas teorías enfrontadas: a teoría da disolución como negocio xurídico de carácter translativo ou a que defende a disolución como negocio xurídico de carácter declarativo ou especificativo.

Sobre o IAXD, as controversias apuntan principalmente á suxeición a este imposto da extinción dos condominios que non tributan polo ITP, e á determinación da base imponible, comprobando se se corresponde co valor total do ben ou bens que formaban parte da comunidade que se extingue, ou co valor do inmovible na parte correspondente ao comuneiro cuxa participación desaparece con motivo da extinción.

E o IRPF tamén está implicado, pois a resposta dos tribunais non foi pacífica á hora de interpretar o alcance dos supostos regulados no artigo 33.2 LIRPF (en sede de ganancias e perdas patrimoniais), nos cales o lexislador tributario entende que non existe alteración na composición do patrimonio; e sobre todo á hora de interpretar o significado do último parágrafo deste apartado, segundo o cal estes supostos non poderán dar lugar, en ningún caso, á actualización dos valores dos bens ou dereitos recibidos.

2.3 Variedade de escenarios

As dúbidas que xorden sobre a tributación da disolución dos condominios non se poden resolver de xeito unívoco e baseándose en criterios xerais, pois os escenarios e a casuística que se presentan son moi variados: extinción de comunidades voluntarias, de comunidades hereditarias, dun condominio, de varios condominios; liquidación de sociedade de gananciais, etc., aos que podemos engadir outros como a extinción de condominios en que os copropietarios posúen participacións distintas, ou forman parte deles bens indivisibles que se adquiriron en virtude de diferentes títulos, extinción de condominio que recae sobre edificios en réxime de propiedade horizontal, extinción de condominios en que a compensación non é en metálico, ou en que se escolle o sistema de formación de lotes e repartición entre comuneiros; extinción

regap



COMENTARIOS

parcial de condominios, obxectiva, subxectiva, etc. Hai que atender cada caso en particular. E, á pregunta de que tratamento fiscal recibe cada un destes escenarios, podo adiantar que a resposta vai ser diferente en función de se nos atopamos ante unha extinción total, cun equilibrio de adxudicacións e compensacións, ou ante unha extinción parcial obxectiva ou dunha extinción parcial subxectiva.

En definitiva, a unión destas tres notas é o que explica as dificultades con que nos atopamos ao analizar a tributación das extincións de condominio, dificultades que non son exclusivas da vía xudicial –cando a controversia tributaria se xudicializa, senón que se estenden ás vías administrativa e económico-administrativa, e moito antes, cando a escritura de formalización da extinción de condominio está sobre a mesa do notario, ou cando o asesor fiscal ten que responder a pregunta do cliente sobre a fiscalidade xurídica dun negocio desta natureza.

3 Cuestións conflitivas no ITP

3.1 Normativa

- Real decreto legislativo 1/1993, do 24 de setembro, polo que se aproba o Texto refundido da Lei do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados (TRLITPeAXD).
- Real decreto 828/1995, do 29 de maio, polo que se aproba o Regulamento do ITPeAXD (TRLITPeAXD).
- Código civil.

- O artigo 7.1 TRLITP-AXD establece que:

“Son transmisións patrimoniais suxeitas:

A) As transmisións onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bens e dereitos que integren o patrimonio das persoas físicas ou xurídicas”.

- O artigo 7.2 establece:

“Consideraranse transmisións patrimoniais para os efectos de liquidación e pagamento do imposto:

B) Os excesos de adjudicación declarados, salvo os que xurdan de dar cumprimento ao disposto nos artigos 821⁷, 829⁸, 1.056 (segundo)⁹ e 1.062 (primeiro)¹⁰ do Código civil e disposicións de dereito foral, baseadas no mesmo fundamento.

Nas sucesións por causa de morte, liquidaranse como transmisións patrimoniais onerosas os excesos de adjudicación cando o valor comprobado do adjudicado a un dos herdeiros ou legatarios exceda o 50 por 100 do valor que lles correspondería en virtude do seu título, salvo no suposto de que os valores declarados sexan iguais ou superiores aos que resultarían da aplicación das regras do imposto sobre o patrimonio”.

- O artigo 45.I.B) 3 declara exentas do imposto:

“As achegas de bens e dereitos verificados polos cónxuxes á sociedade conxugal, as adjudicacións que ao seu favor e en pagamento destas se verifiquen á súa disolución e as transmisións que por tal causa se fagan aos cónxuxes en pagamento do seu haber de gananciais”.

- Artigo 10 (base imponible):

“1. A base imponible está constituída polo valor do ben transmitido ou do dereito que se constituía ou ceda. Unicamente serán deducibles as cargas que diminúan o valor dos bens, pero non as débedas aínda que estean garantidas con peñor ou hipoteca.

(...)

2. No caso dos bens inmoables, o seu valor será o valor de referencia previsto na normativa reguladora do catastro inmobiliario, na data de devindicación do imposto.

Non obstante, se o valor do ben inmoable declarado polos interesados, o prezo ou contraprestación pactada, ou ambos os dous son superiores ao seu valor de referencia, tomarase como base imponible a maior destas magnitudes.

Cando non exista valor de referencia ou este non poida ser certificado pola Dirección Xeral do Catastro, a base imponible, sen prexuízo da comprobación administrativa, será a maior das seguintes magnitudes: o valor declarado polos interesados, o prezo ou contraprestación pactada ou o valor de mercado”.

⁷ Bens adquiridos en concepto de legado.

⁸ Bens adquiridos en concepto de mellora.

⁹ Transmisión por herdanza dunha explotación económica.

¹⁰ División de cousa común adquirida por herdanza, con adjudicación a un dos comuneiros.



– *Pola súa banda, o artigo 11.1 B) TRLITPeAXD, baixo o título “Actos equiparados a transmisións”, establece:*

“Consideraranse transmisións patrimoniais para os efectos da liquidación e pagamento do imposto:

B) Os excesos de adjudicación declarados, salvo os que xurdan de dar cumprimento ao disposto nos artigos 821, 829, 1.056 (segundo) e 1.062 (primeiro) do Código civil e disposicións de dereito foral, baseadas no mesmo fundamento”.

– O artigo 32.3 TRLITPeAXD, ao regular varios supostos especiais, establece que:

“Tampouco motivarán liquidación pola modalidade de transmisións patrimoniais onerosas os excesos de adjudicación declarados que resulten das adjudicacións de bens que sexan efecto patrimonial da disolución do matrimonio ou do cambio do seu réxime económico, cando sexan consecuencia necesaria da adjudicación a un dos cónxuxes da vivenda habitual do matrimonio”.

– E, do Código civil, transcribimos os seguintes artigos: o artigo 392 CC:

Hai comunidade cando a propiedade dunha cousa ou un dereito pertence pro indiviso a varias persoas.

Á falta de contratos, ou de disposicións especiais, rexerase a comunidade polas prescricións deste título.

– O artigo 399 CC:

Todo condómino terá a plena propiedade da súa parte e a dos froitos e utilidades que lle correspondan, podendo na súa consecuencia alleala, cedela ou hipotecala, e mesmo substituír outro no seu aproveitamento, salvo se se tratar de dereitos persoais. Pero o efecto do alleamento ou da hipoteca con relación aos condóminos estará limitado á porción que se adjudique na división ao cesar a comunidade.

– O artigo 400 CC:

Ningún copropietario estará obrigado a permanecer na comunidade. Cada un deles poderá pedir en calquera tempo que se divida a cousa común.

Malia isto, será válido o pacto de conservar a cousa indivisa por tempo determinado, que non exceda os dez anos. Este prazo poderá prorrogarse por nova convención.

– O artigo 401 CC:

A pesar do disposto no artigo anterior, os copropietarios non poderán exixir a división da cousa común cando de facela resulte inservible para o uso a que se destina.

Se se tratar dun edificio cuxas características o permitan, por solicitude de calquera dos comuneiros, a división poderá realizarse mediante a adxudicación de pisos ou locais independentes, cos seus elementos comúns anexos, na forma prevista polo artigo trescentos noventa e seis.

- O artigo 402 CC:

A división da cousa común poderá facerse por parte dos interesados, ou por árbitros ou amigables compoñedores, nomeados por vontade dos partícipes.

No caso de verificarse por árbitros ou amigables compoñedores, deberán formar partes proporcionais ao dereito de cada un, evitando en canto sexa posible os suplementos a metálico.

- O artigo 404 CC:

Cando a cousa for esencialmente indivisible, e os condóminos non conviñeren en que se adxudique a un deles indemnizando os demais, venderase e repartirase o seu prezo.

- O artigo 406 CC:

Serán aplicables á división entre os partícipes na comunidade as regras concernentes á división da herdanza.

- O artigo 1051 CC:

Ningún coherdeiro poderá ser obrigado a permanecer na indivisión da herdanza, a menos que o testador prohiba expresamente a división.

Pero, mesmo cando a prohiba, a división terá sempre lugar mediante algunha das causas polas cales se extingue a sociedade.

- O artigo 1061 CC:

Na partición da herdanza cómpre gardar a posible igualdade, facendo lotes ou adxudicándolle a cada un dos coherdeiros cousas da mesma natureza, calidade ou especie.

- O artigo 1062 CC:

Cando unha cousa sexa indivisible ou desmereza moito pola súa división, poderáselle adxudicar a un, coa condición de aboar aos outros o exceso en diñeiro.



Pero abondará que un só dos herdeiros pida a súa venda en poxa pública, e con admisión de licitadores estraños, para que así se faga.

As principais controversias que xerou a extinción de situacións de condominio no ámbito do ITP son as seguintes:

3.2 Extinción completa do condominio

3.2.1 Regras xerais. Teoría translativa ou teoría especificativa

Un dos feitos impoñibles do ITRP son as transmisións patrimoniais onerosas por actos «inter vivos» (art. 7.2 A). O artigo 7.2 B) TRLITPeAXD dinos que “*Se considerarán transmisións patrimoniais para os efectos de liquidación e pagamento do imposto: Os excesos de adjudicación declarados, salvo os que xurdan de dar cumprimento ao disposto nos artigos 821, 829, 1.056 (segundo) e 1.062 (primeiro) do Código civil e disposicións de dereito foral, baseadas no mesmo fundamento*”.

Pero, que se pode entender como excesos de adjudicación declarados?, e como interpreta o TS este artigo? A STS do 9 de outubro de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634) recolle a xurisprudencia do TS sobre o réxime fiscal da división da cousa común, da que imos destacar agora a sentenza do 28 de xuño de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:4571) que recorda, pola súa vez, a anterior do 23 de maio de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:3357).

Destas sentenzas extráense as seguintes regras xerais, que permaneceron no tempo, estando vixentes na actualidade: (i) A división e adjudicación da cousa común son actos internos da comunidade de bens nos cales non hai translación do dominio, de xeito que, en consecuencia, por primeira transmisión só pode entenderse a que ten como destinatario un terceiro; e, (ii) A división da cousa común e a conseguinte adjudicación a cada comuneiro das partes resultantes en proporción ao seu interese na comunidade non é unha transmisión patrimonial propiamente dita –nin para os efectos civís nin para os efectos fiscais–, senón unha mera especificación ou concreción dun dereito abstracto preexistente. Con estas afirmacións, o TS axiña rexeita o que coñecemos como a teoría translativa e asume o que coñecemos como teoría especificativa.

A primeira regra significa –pensando, de momento, en comunidades que recaen sobre un único ben– que, se o único que se produce é a extinción da comunidade porque un dos comuneiros se converte no único propietario do ben, compensando o outro ou outros comuneiros en proporción á cota de participación que cada un deles teña na comunidade, non hai transmisión do dominio. E isto condúcenos á segunda regra, que xa se pode estender a comunidades que recaen sobre varios bens: a división da cousa común e a conseguinte adjudicación a cada comuneiro das partes resultantes en proporción ao seu interese na comunidade non é unha transmisión patrimonial propiamente dita –nin para os efectos civís nin para os efectos fiscais–, senón unha mera especificación ou concreción dun dereito abstracto preexistente (STS do 28 de xuño de 1999).

O matiz “*nin para os efectos civís nin para os efectos fiscais*” é importante, pois, malia existiren situacións ou conceptos que figuran tanto nas normas civís como nas normas tributarias cuxo alcance, ou cuxos efectos, civís ou tributarios vai ser diferente¹¹, no caso da disolución das comunidades o TS rexeita a tese translativa partindo de que, *para os efectos civís*, esa división non é unha transmisión patrimonial propiamente dita. Hai autores que discrepan desta afirmación¹². Pola súa banda, os notarios Antonio Botía e Ana Botía¹³ distinguen entre os negocios xurídicos con causa particional e os negocios xurídicos con causa dispositiva, considerando os primeiros como aqueles en que o seu obxecto é toda a comunidade e interveñen todos os comuneiros na decisión de disolvela¹⁴. O carácter particional e non dispositivo é a nota que tamén destaca o TS na sentenza do 30 de abril de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2351), para establecer que a disolución da comunidade de bens mediante a adxudicación aos comuneiros de bens con valor proporcional ás súas respectivas participacións non está suxeita ao ITP. O esencial é desfacer o condominio e que non se obteña beneficio ningún nin ganancia patrimonial de ningún tipo para os que eran os condóminos.

En calquera caso, o que non se pode negar é que existen dúas teorías contrapostas: a teoría translativa e a teoría declarativa ou especificativa¹⁵. Destas teorías, a segunda é a que asumiu o TS en sentenzas, entre outras, do 20 e 26 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:969, ECLI:ES:TS:2019:105 e ECLI:ES:TS:2019:966), 30 de maio de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1824), 9 de xullo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2490), 4 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3041), 16 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3271 e ECLI:ES:TS:2019:3665), 30 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), 24 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:133), 27 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:135, ECLI:ES:TS:2020:137 e ECLI:ES:TS:2020:222), 30 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:227), 3 de xuño de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1343), 26 de novembro

Regap



COMENTARIOS

¹¹ Nun suposto de compravenda de accións por prezo aprazado con pacto de reserva de dominio ata o íntegro pagamento do prezo acordado, correspondéndolle ao comprador «o pleno exercicio de todos os dereitos políticos e económicos, incluíndo o dereito de subscripción preferente de novas accións da sociedade, o TS na sentenza do 19 de maio de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:3199) razoa do seguinte xeito: *Non é correcto identificar o concepto tributario «alteración patrimonial» nunha compravenda coa transmisión do dominio para os efectos civís, entendendo que inexorablemente só cando se produza a transmisión do dominio para os efectos civís pode entenderse producida a «alteración patrimonial» para os efectos tributarios, porque esa tese levaría a lexítimar a libre elección polos suxeitos pasivos do período ou períodos de imputación temporal dos incrementos de patrimonio utilizando as posibilidades que brindan as normas civís.*

¹² SÁNCHEZ ÁLVAREZ (*Régimen fiscal de la división de la cosa común en el IRPF*) considera que, malia poder atopar no Código civil artigos que sirvan de apoio ás dúas teorías (arts. 399 e 450 a favor da tese declarativa (ou tamén chamada especificativa) e artigos 1068 e 1069 a favor da tese translativa), non obstante, a tese que se sustenta na teoría especificativa non é correcta, e que non é certo que o CC estableza que a división de cousa común teña natureza meramente especificativa, aínda que non nega que se trate dunha cuestión controvertida. Considera, así mesmo, que foi a normativa tributaria a que impactou no dereito civil, baseándose en que historicamente, no século XVI, se comezou a cuestionar o carácter translativo da partición para os únicos efectos de evitar a devindicación de tributos cuxo feito imponible consistía na transmisión de bens derivada da partición hereditaria, que logo se estendeu a todo tipo de división de cousa común con independencia de que a orixe da comunidade fose ou non hereditaria.

¹³ Antonio Botía e Ana Botía, notarios “*Disolución del condominio y Fiscalidad*” Admin, 20/02/2019 notariosyregistradores.com.

¹⁴ E mesmo nos supostos do artigo 1062.2 CC (venda en poxa pública con admisión de licitadores estranhos) e 404 CC (*Cando a cousa for esencialmente indivisible, e os condóminos non conviñeren en que se adxudique a un deles indemnizando os demais, venderase e repartirse o seu prezo*), consideran que concorren dúas causas (a particional e a dispositiva), debendo predominar a particional sobre a translativa, pois o que motiva a venda é a necesidade de disolver o condominio, e a causa principal é a disolución do condominio.

¹⁵ Como a denomina o TEAC (resolucións do 7 de xuño de 2018 e 1 de outubro 2020, entre outras).

de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4167), 17 de decembro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4398), 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1291) ou a do 10 de outubro de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3585).

A maior parte dos tribunais, para descartar a tributación da disolución de comunidades polo ITP, acode á análise da expresión do artigo 7.2 B) *Os excesos de adxudicación declarados, salvo...*, dicindo que “os excesos de adxudicación a que se refire o art. 7.2.B do TRITPAXD son, en realidade, aqueles en que a compensación, sexa en metálico ou, como aquí acontece, en asunción en pagamento de débedas, funciona cabalmente como elemento equilibrador da equivalencia e proporcionalidade das mutuas contraprestacións do condómino transmitente e o adxudicatario” (STS do 26 de xuño de 2019 – ECLI:ES:TS:2019:2297). E, entón, o recoñecemento de que a disolución das comunidades non tributa polo ITP baséase principalmente na inexistencia dun exceso de adxudicación. Iso será así sempre que concorran os compoñentes que conforman a regra xeral, e, en particular, que a adxudicación con compensación ou a repartición dos bens entre comuneiros se faga en proporción á cota de participación que teña cada un deles na comunidade, e que non se obteña beneficio nin ganancia patrimonial de ningún tipo para os que eran os condóminos. Como di o TS na sentenza do 2 de maio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2012):

“Para que se dea a suxeición ao ITP por exceso na adxudicación, é presuposto ineludible a existencia dese exceso, isto é, que algún dos adxudicatarios na extinción da comunidade obtivese unha vantaxe ou exceso de adxudicación sobre a que en principio lle correspondía conforme o seu título”.

Ao que podemos engadir que só nese caso poderemos falar dunha transmisión patrimonial, que o será do exceso producido. Na STS do 11 de abril de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1462), a propósito do suposto do artigo 7.2 C) TRLITPeAXD¹⁶, o TS sostén que “A locución ‘consideraranse’ (Consideraranse transmisións patrimoniais para os efectos de liquidación e pagamento de imposto...) *condúcenos a aseverar que non estamos en presenza dunha transmisión patrimonial propiamente dita –nin da manifestación de capacidade económica que indirectamente grava con ela–*. Esta aseveración apunta á importancia de dirixir nestes casos a análise da tributación das disolucións ou extincións de condominio á existencia ou non dunha transmisión do dominio, no cal inciden os votos particulares ás sentenzas do 26 de xuño de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2297), 16 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3665), 26 de novembro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4167) ou a do 19 de decembro de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4894). Nestes votos particulares sinálase que a valoración da operación como translativa do dominio non debe ser o punto de partida, senón o punto de chegada, “*xa que definir que actuacións merecen ser consideradas con eficacia translativa real é unha cuestión previa que cómpre despxear para dicir se os singulares feitos do actual caso litixioso encarnan ou non un negocio suxeito*”, o que conecta coa afirmación de que tal operación non é unha transmisión patrimonial en sentido propio,

¹⁶ Os expedientes de dominio, as actas de notoriedade, as actas complementarias de documentos públicos a que se refire o título VI da Lei hipotecaria e as certificacións expedidas para os efectos do artigo 206 da mesma lei.

senón pura e simplemente unha especificación dun dereito preexistente (STS do 14 de marzo de 2019–ECLI:ES:TS:2019:960). Outro dos argumentos en que se sustenta o voto particular consiste en que “Os impostos directos gravan a capacidade económica que se exterioriza na renda que obtén o suxeito pasivo por calquera causa (imposto sobre a renda das persoas físicas –IRPF– e imposto sobre sociedades –ISOC–); ou pola mera titularidade de dereitos patrimoniais (imposto sobre o patrimonio –IPATR–). Mentres que o imposto indirecto sobre transmisións patrimoniais grava a adquisición polo obrigado tributario de novos dereitos de contido económico que non existían con anterioridade no seu patrimonio xurídico; unha adquisición que efectúa o dito obrigado utilizando a renda que obtivo con anterioridade, para dar cumprimento con ela á contraprestación económica que por el foi asumida no negocio oneroso libremente perfeccionado como título xurídico desa nova adquisición”.

A DXRN non se expresou con claridade á hora de cualificar a extinción dunha comunidade como un negocio translativo ou declarativo. En resolucións como a núm. 11312/2018, do 19 de xullo (RX 2018\350), afirmou que se trata dun negocio xurídico a través do cal se remata coa situación de condominio e se constitúe un dereito de propiedade exclusiva a favor do comuneiro, ou comuneiros, ao cal ou aos cales, se lles adxudica o ben enteiro, ou cada unha das porcións materiais que resulten da súa división, pois o noso dereito, deixando a salvo supostos especiais, permite, e mesmo se facilita, a extinción da comunidade mediante o que propiamente constitúe unha división material da cousa común, cando a súa natureza o permite, ou mediante a reunión de todas as cotas nunha soa man. E sinalaba que isto último pode verificarse a través de calquera negocio translativo das ditas cotas a favor do que queda como titular, e tamén cando se trate de bens indivisibles, en virtude da adxudicación a un a cambio de aboar aos outros o exceso en metálico (ou mediante outros bens ou servizos). Pero continuou dicindo o seguinte: “sen que por iso poida considerarse que se trata dun acto de alleamento, senón meramente dun negocio de natureza especificativa con todas as consecuencias que iso leva implícito (cfr. artigos 404 e 1062 do Código civil (LEG 1889, 27) e as resolucións do 6 de abril de 1962, 2 de xaneiro de 2004 (RX 2004, 712) e 4 de abril de 2005 (RX 2005, 3603), entre outras)”, para pasar seguidamente a dubidar da súa verdadeira natureza xurídica “a división da cousa común presenta unha natureza xurídica complexa, difícil de reducir á dicotomía entre o translativo e o declarativo”.

A mesma dúbida mantense na actualidade, pois a DXSXF, na Resolución do 20 de decembro de 2022 (BOE núm. 29, do 3 de febreiro de 2022), nun suposto de extinción parcial de condominio, elude pronunciarse ao respecto: “desde o punto de vista dos efectos, prescindindo da polémica sobre se a división da cousa común constitúe ou non un acto translativo ou dispositivo, ou de mero desenvolvemento do propio dereito orixinario do comuneiro que permite a concreción da cota sobre un ben individual ou unha porción material dun ben concreto (vid. sentenzas do Tribunal Supremo do 3 de febreiro de 1982, 12 de abril de 2007 e 25 de febreiro de 2011, e resolucións do 14 de decembro de 2000, 26 de abril de 2003, 19 de maio e 26 de xullo de 2011) (...)”. Faino, así mesmo, na resolución do 21 de febreiro de 2023 (BOE núm. 63, do 15 de marzo de 2023).

regap



COMENTARIOS

3.2.2 Cando se produce o exceso de adjudicación do artigo 7.2 B) TRLITPeAXD?

Se regresamos á análise do exceso de adjudicación como presuposto para a suxeición ao ITP, podemos facer a seguinte pregunta: cando se produce ese exceso de adjudicación? Nunha operación de extinción que consista na adjudicación dun ben indivisible a un dos comuneiros con compensación en metálico a outro ou outros, polo valor das súas respectivas cotas de participación, ou nunha operación de extinción dun condominio que recae sobre varios bens indivisibles onde se reparten entre os copartícipes cun valor equivalente ás súas respectivas cotas de participación, non deberíamos falar dun exceso de adjudicación¹⁷, pois no primeiro caso, aínda que un dos comuneiros gaña o dominio exclusivo do ben, porén compensa o outro ou os outros condóminos (en metálico ou mediante a entrega doutro ben con valor equivalente ás súas respectivas participacións); e, no segundo caso, se ben cada comuneiro gaña o dominio exclusivo dun dos bens que formaban a comunidade, perde a participación que tiña nos outros. O que sucede é que nestas situacións si se fala de exceso de adjudicación, pois o propio artigo 1062 CC establece que, cando unha cousa sexa indivisible ou desmerezca moito pola súa división, poderá adjudicárselle a un, coa condición de aboar aos outros o exceso en diñeiro, o que deu lugar á creación de dúas categorías de excesos de adjudicación: os excesos de adjudicación a que se refire o artigo 7.2 B) TRLITPeAXD, que se corresponden cos excesos de adjudicación inevitables a que se refire a DXT (entre outras, consulta V2096-22, do 30 de setembro), e os excesos de adjudicación verdadeiros a que se refire a STS do 28 de xuño de 1999, cualificándoos como aqueles en que a compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador da equivalencia e proporcionalidade que deben presidir toda división ou partición de comunidade á custa do patrimonio do adjudicatario, supera en realidade o seu interese na comunidade e vén constituír, efectivamente, unha adjudicación que o supera en prexuízo do resto dos comuneiros.

O TS segue mantendo que non hai transmisión gravable no ITP, nin exceso de adjudicación, cando un dos copropietarios adjudica para si a totalidade do inmovible, compensando o resto en metálico. A xustificación radica en que a extinción do condominio supón tan só unha especificación ou concreción dos dereitos que xa se tiñan antes na situación de copropiedade (STS do 10 de outubro de 2022-ECLI:ES:TS:2022:3585). E recorda a doutrina da STS do 28 de xuño de 1999 que *“esta obriga de compensar os demais, ou o outro, en metálico non é un “exceso de adjudicación”, senón unha obriga consecuencia da indivisibilidade da cousa común e da necesidade en que se atopou o lexislador de arbitrar procedementos para non perpetuar a indivisión, que ningún dos comuneiros está obrigado a soportar –art. 400– [...]”*.

Na mesma liña pronúnciase o TS en sentenzas posteriores como a do 26/04/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2217), criterio que foi asumido polo TEAC en resolucións como as

¹⁷ DXT consulta V0578-22: *“A disolución da comunidade de bens pode producirse con ou sen excesos de adjudicación, o que ocasionará diferentes consecuencias fiscais nun ou noutro caso: 1. Disolución sen excesos de adjudicación. Na disolución do condominio, sempre que esta se leve a cabo de tal forma que o comuneiro non reciba máis do que lle corresponda en proporción da súa cota de participación na cousa común, sen que se orixine exceso de adjudicación, a disolución non constituirá unha transmisión patrimonial que deba tributar pola modalidade de transmisións patrimoniais onerosas do ITPAXD [...]”*.

do 07/06/2018 e 01/10/2020; e a DXSXFP nas resolucións do 14/12/2023 (BOE núm. 16, do 18 de xaneiro de 2024) e 20/03/2024 (BOE núm. 89, do 11 de abril de 2024).

3.2.3 Aplicación da teoría especificativa ás comunidades voluntarias

O artigo 7º.2 B) TRLITPeAXD, ao excluír de tributación determinados excesos de adxudicación, só cita unhas normas xurídicas que se refiren ás comunidades hereditarias. Pero isto non significa que o indicado precepto non se poida aplicar ás comunidades voluntarias. De feito, o artigo 406 CC estende as regras concernentes á división da herdanza á división entre os partícipes. E así o recoñece o TS na sentenza do 28 de xuño de 1999:

“O feito de que o art. 7º.2.B) da Lei e regulamento do imposto aquí aplicables só exceptúe da consideración de transmisión, para os efectos da súa liquidación e pagamento, “os excesos de adxudicación declarados, salvo os que xurdan de dar cumprimento ao disposto nos arts. 821, 829, 1056 (segundo) e 1062 (primeiro) do Código civil (...) e entre eles non se cite precepto ningún regulador de comunidades voluntarias, senón só de comunidades hereditarias, non constitúe argumento en contra da conclusión precedentemente sentada, tendo en conta que ao que quere con iso aludirse é aos excesos de adxudicación verdadeiros, isto é, a aqueles en que a compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador da equivalencia e proporcionalidade que deben presidir toda división ou partición de comunidade á custa do patrimonio do adxudicatario, supera en realidade o seu interese na comunidade e vén constituír, efectivamente, unha adxudicación que o supera en prexuízo do resto dos comuneiros. Non hai, pois, tampouco, con esta interpretación, descoñecemento ningún do art. 24 da Lei xeral tributaria – hoxe 23.3 desta tras a reforma operada pola Lei 25/1995 do 20 de xullo–, cando veda a utilización do procedemento analóxico para estender, máis alá dos seus termos estritos, o ámbito do feito imponible ou o das exencións ou bonificacións tributarias (...).”

Ou, como di a STS do 30 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), entre outras:

“A base normativa da aplicación da exoneración de TPO prevista no 7.2.B)... ás comunidades de bens non hereditarias, é a remisión que efectúa o art. 406 do CC ao réxime normativo das divisións hereditarias, ao declarar “[...] aplicables á división entre os partícipes na comunidade as regras concernentes á división da herdanza”, remisión que, no que agora nos ocupa, ha de entenderse realizada ao artigo 1062, parágrafo primeiro CC, que dispón que, “cando unha cousa sexa indivisible ou desmerezca moito pola súa división, poderá adxudicarse a un, coa condición de lles aboar aos outros o exceso en diñeiro”.

Regap



COMENTARIOS

3.2.4 Extinción do condominio que recae sobre bens indivisibles

Regra xeral cando hai unha compensación equivalente en metálico. Artigo 1062 CC. Non tributación

A regra xeral que exclúe de tributación polo ITP a extinción dunha comunidade aplicando a teoría declarativa ou especificativa, está presente – aínda que a comunidade recaia sobre varios bens, como logo veremos – nos supostos do artigo 1062 CC, isto é, cando o condominio recae sobre bens indivisibles ou que desmerezan moito pola súa división, con adxudicación a un dos comuneiros e compensación en metálico ao outro ou outros comuneiros. Como xa se dicía na STS do 28 de xuño de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:4571), cuxa doutrina foi reiterada noutras posteriores:

“O que acontece é que, no caso de que a cousa común resulte pola súa natureza indivisible ou poida desmerecer moito pola súa división –suposto que loxicamente concorre nunha praza de aparcadoiro e mesmo nun piso (non se trata da división dun edificio, senón dun piso, art. 401 do Código civil)–, a única forma de división, no sentido de extinción de comunidade, é, paradoxalmente, non dividila, senón adxudicarlle a un dos comuneiros coa condición de lle aboar ao outro, ou aos outros, o exceso en diñeiro –arts. 404 e 1062, parágrafo 1.º, en relación este co art. 406, todos do Código civil–”.

E, en liña co que afirmamos anteriormente, a sentenza continúa dicindo que:

“esta obriga de compensar os demais, ou o outro, en metálico non é un “exceso de adxudicación”, senón unha obriga consecuencia da indivisibilidade da cousa común e da necesidade en que se atopou o lexislador de arbitrar procedementos para non perpetuar a indivisión, que ningún dos comuneiros está obrigado a soportar”.

A extinción do condominio mediante a adxudicación a un dos comuneiros dun ben indivisible (por exemplo, unha vivenda)¹⁸ da que xa era titular dominical do 50%, a cambio do seu equivalente en diñeiro, non está suxeita ao ITP, posto que tal operación non é unha transmisión patrimonial en sentido propio, senón pura e simplemente unha especificación dun dereito preexistente (STS do 14 de marzo de 2019–ECLI:ES:TS:2019:960). Nestes casos, en que ademais o CC no artigo 404 non emprega a palabra *prezo*, senón *indemnización*, o que equivale a unha verdadeira compensación, non se pode falar de compra nin de permuta de cotas, senón simplemente da obrigada equivalencia que ha de gardar a división da cousa común (arts. 402, 1061 e 1062 do CC). E non é necesario que as cotas de participación dos comuneiros sexan

¹⁸ Aínda que a DXT, por exemplo, consulta V0578-22, do 21 de marzo, chega a cuestionar o carácter indivisible das vivendas como regra xeral, ao dicir que *“este centro directivo non pode indicar a priori se unha vivenda determinada constitúe un ben indivisible ou que desmerecería moito pola súa división, pois esta circunstancia constitúe unha cuestión de feito que debe ser apreciada en cada caso concreto para a súa cualificación xurídica correcta”*, a continuación reconece que os tribunais económico-administrativos veñen considerando os inmobles como *“un ben que, se non é esencialmente indivisible, si desmerecería moito pola súa división”* e que así o entende igualmente a xurisprudencia do Tribunal Supremo na súa sentenza do 28 de xuño de 1999 *“no caso de que a cousa común resulte pola súa natureza indivisible ou poida desmerecer moito pola súa división –suposto que loxicamente concorre nunha praza de aparcadoiro e mesmo nun piso (non se trata da división dun edificio, senón dun piso, artigo 401 CC)”*.

idénticas. O que importa é que a compensación sexa proporcional á participación de cada comuneiro na comunidade.

Extensión da regra xeral de non tributación a outros supostos:

- **Na liquidación da sociedade de gananciais.** STS do 9 de outubro de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634):

“A convención por virtude da cal un cónxuxe adquire a súa metade indivisa –e indivisible–, da que xa posuía a outra metade indivisa por razón da comunidade que se extingue, compensando na súa estrita parte ao outro no valor de tal metade, non constitúe un exceso de adxudicación e, polo tanto, unha transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravame baixo a modalidade do imposto sobre transmisións patrimoniais”.

- **Na extinción dunha comunidade ordinaria constituída por un matrimonio en réxime de separación de bens.** STS do 12 de xullo 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3083):

“Resulta indiferente o concreto réxime económico matrimonial vixente, sen excluírse, pois, o de separación de bens, sempre que algúns dos bens, ou todos, fosen desfrutados en condominio. Proba desa aplicación a calquera dos distintos réximes é que tales excesos de adxudicacións, se derivan do cambio de réxime económico, tamén quedan favorecidos polo caso de non suxeición, segundo o citado art. 32.3 RITP”.

Os excesos de adxudicación están especificamente regulados no artigo 7.2.B) do TRLITPeAXD, á marxe de que proveñan dunha disolución matrimonial ou doutras causas de división da cousa común.

- **Cando a adxudicación se fai a favor de dous copartícipes unidos en matrimonio en réxime de gananciais.**

Aínda que o artigo 1062 CC diga que, cando unha cousa sexa indivisible ou desmerezca moito pola súa división, *podará adxudicarse a un*, coa condición de lles aboar aos outros o exceso en diñeiro, o feito de que a adxudicación se faga a favor de dous copartícipes unidos en matrimonio e, polo tanto, para a súa sociedade de gananciais, non impide a aplicación da regra de non tributación, pois a sociedade de gananciais que resulta adxudicataria do inmovible xa era titular doutra porcentaxe nos inmoibles comúns a título dominical (STS do 9 de xullo de 2019–ECLI:ES:TS:2019:2490).

- **Cando o pagamento se fai parte en metálico e en parte pola entrega de bens (mobs ou inmoibles) propiedade exclusiva do comuneiro que queda co ben sobre o que recaía a comunidade.**

O TEAC, na resolución do 17 de setembro de 2015 (Recurso de alzada en unificación de criterio 3910-2015), rexeitou esta forma de pagamento en interpretación do disposto no artigo 1062 CC *“coa condición de lles aboar aos outros o exceso en diñeiro”*. Este é o criterio que veu defendendo a DXT, entre outras na consulta V0198-20, do

28 de xaneiro. SÁNCHEZ ÁLVAREZ¹⁹ sostén que desta resolución se desprende que a DXT estima que, para considerar que a división da cousa común ten un mero efecto especificativo, debe atenderse tanto a aspectos cuantitativos, materiais ou finalistas, como a criterios cualitativos e formais, pois non só é importante chegar a un resultado de equidistribución, senón tamén como se chega ao dito resultado. E, nestes casos, só poden compensarse os excesos de adjudicación con metálico extracomunitario, pero non con bens en especie que non formen parte da comunidade.

Pero, como di o TS na sentenza do 30 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), se a xustificación de que nas disolucións de comunidades non existe unha transmisión, senón unha mera especificación ou concreción dun dereito abstracto preexistente de maneira que se substitúe a cota de participación que un dos comuneiros tiña sobre o ben polo seu equivalente económico, esta compensación pódese materializar non só con metálico, senón con outros bens. O que importa é que se extinguiuse o condominio e que a repartición sexa equivalente en canto valor das cotas de participación dos comuneiros e, en definitiva, que os condóminos non obtivesen beneficio nin ganancia patrimonial.

- **Cando o pagamento se fai mediante a asunción dun préstamo hipotecario do mesmo importe que o valor do ben inmovible.**

Suposto en que o pagamento non se fai en metálico, senón mediante a asunción dun préstamo hipotecario do mesmo importe que o valor do ben inmovible; é dicir, adjudícase un ben indivisible a un dos comuneiros que, como consecuencia do pactado, se subroga no préstamo hipotecario que grava o inmovible. A asunción do importe da débeda hipotecaria pendente constitúe unha compensación en metálico (STS do 16 de outubro de 2019–ECLI:ES:TS:2019:3271). A DXT aceptou esta forma de compensación nas consultas vinculantes V1494–11, do 9 xuño, e V2367–10, do 28 de outubro: *“tamén ten a consideración de compensación en metálico a asunción polo adjudicatario da parte de débeda do outro copropietario no préstamo hipotecario común”*.

- **Cando os copartícipes posúen distinta porcentaxe de participación en varios inmovibles sobre os que recae a comunidade, e a compensación se fai mediante entrega de metálico, asunción de débeda hipotecaria, e entrega doutros bens inmovibles.** STS do 30 de outubro de 2019.

O artigo 1062 CC non establece restrición ningunha nin cota ao respecto, só que haxa condominio e que a cousa sexa indivisible ou desmerezca moito pola súa división, sexa cal sexa a porcentaxe de participación na comunidade. O importante –repetimos– é que se extinguiuse o condominio, recibindo un dos comuneiros a parte equivalente substitutiva da súa cota ideal nos dous condominios, sen que ningún dos condóminos obtivese beneficio nin ganancia patrimonial.

¹⁹ ITP na división da cousa común. Aspectos controvertidos. Análise crítica e exemplos prácticos.

3.2.4 Cando a comunidade recae sobre varios bens. Unha comunidade ou varias comunidades? Sistema de formación de lotes ou *adxudicación a un con compensación aos demais comuneiros?*

– Unha comunidade ou varias comunidades?

Cando son varios bens os que pertencen a varios propietarios, as situacións que se presentan poden ser moi variadas e necesitarán unha resposta individualizada, pondo especial interese nas circunstancias que rodean a disolución acordada polos comuneiros.

No caso de que os copropietarios decidan extinguir esa situación de copropiedade, a pregunta que nos podemos facer é se nos atopamos ante unha soa comunidade que comprende todos os bens sobre os que se comparte esa titularidade (o que se coñece como patrimonio colectivo), ou ante varias comunidades, unha por cada ben que lles pertence *pro indiviso*, ou unha por cada ben ou grupo de bens que se adquirisen en distintas datas e con orixes diferentes. A resposta pode condicionar a solución nos casos de extinción parcial, ou os de extinción total segundo fose o sistema escollido polos comuneiros para levar a cabo a extinción.

No caso analizado na sentenza do TSX de Galicia do 22 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TSXGAL:2020:26), tratábase de extinguir a situación de copropiedade (dous irmáns) que recaía sobre dous bens indivisibles adquiridos en datas diferentes, acordando os comuneiros que cada un deles atribuíra para si un dos bens. A Administración tributaria sostíña que se producira un exceso de adxudicación partindo de que existían dúas comunidades, e entón en cada unha delas cumpría adxudicar un ben a cada propietario con compensación ao outro polo valor da súa cota de participación. A sentenza estimou o recurso declarando a validez do sistema de repartición escollida polos comuneiros, razoando o seguinte:

“Aínda que admitimos como máis correcto que existen dúas comunidades, consideramos que o artigo 1062 CC debe ser interpretado –como sucede noutros moitos supostos adaptándoos á realidade tributaria– no sentido de que a compensación do exceso en metálico debe ser equiparada á compensación en valor, xa que outro resultado sería inxusto. Se o recorrente e o seu irmán realizasen a disolución de cada comunidade con recíprocas compensacións en metálico, o resultado (final) sería o mesmo que o obtido coa atribución directa da titularidade plena de cada inmoble a cada comuneiro sen compensacións en diñeiro”.

Pero, así como na situación examinada se considerou válido o sistema de extinción do condominio escollido polos comuneiros, nunha situación semellante de cotitularidade sobre dous inmobles indivisibles onde a extinción se fixo mediante a adxudicación dos dous bens a un dos comuneiros con compensación ao outro, este sistema de extinción tamén se considerou correcto. Este é o caso resolto polo TS na sentenza do 30 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480), en que dúas persoas eran propietarias en *pro indiviso* dun local e unha vivenda, adxudicándoselle a unha delas ambos os dous inmobles, compensando o adquirente ao outro comuneiro parte en metálico e parte mediante entrega doutro inmoble que lle pertencía en pleno

Regap



COMENTARIOS

dominio ao 100%. O TS sostén que o que resulta transcendente é, por un lado, que os bens inmobles resulten indivisibles, e, por outro lado, que non sexa posible un procedemento de distribución entre os copropietarios distinto ao de adxudicación a un só dos condóminos, o que en todo caso tamén exixiría unha compensación para manter o equilibrio que lle correspondía a cada un deles na comunidade.

Na STS do 12 de maio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2012), nun suposto en que os inmobles que formaban parte da comunidade se repartiron entre dous dos catro comuneiros, compensando os demais na súa participación nela, non se apreciou a existencia dun exceso de adxudicación (polo menos que debese tributar polo ITP) ao non resultar xustificado que a disolución da comunidade se puidese levar a cabo mediante outras adxudicacións por lotes proporcionais. Isto sucede, por exemplo, cando a situación de copropiedade non comprende bens suficientes que permita adxudicalos a cada un dos herdeiros, imposibilitando a formación de lotes minimamente proporcionais, ou tamén cando se trata de inmobles rexistrados diferentes pero que realmente constitúen un único inmovible que comparten instalacións comúns (motor de elevación de auga e unha única balsa, e un único almacén distribuidor das conducións de ferro, de rega e canalizacións), que é o caso analizado na sentenza do TSX de Murcia do 29 de novembro de 2018 (ECLI:ES:TSXMU:2018:2332).

E nunha sentenza máis recente, STS 26/04/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2217), nun caso en que a comunidade formada por dous irmáns, que recaía sobre tres bens indivisibles (dous adquiridos por compravenda e un adquirido por doazón da súa avoa), o TS entendeu que non había exceso de adxudicación coa repartición e compensacións efectuadas. Nesta sentenza, o TS sinala que resulta estéril, desde o punto de vista fiscal, a polémica sobre a existencia dunha ou varias comunidades de bens. No ámbito civil recoñécese o chamado patrimonio colectivo.

En definitiva, o importante na extinción do condominio é que os condóminos non obtivesen beneficio nin ganancia patrimonial ao recibiren partes equivalentes substitutivas das súas cotas ideais.

A DXT valora admitir a existencia de varias comunidades de bens, e a non tributación no ITP de extincións de condominio en que se acuda ao sistema de formación de lotes, e repartición dos bens inmobles entre os comuneiros, mesmo cando son insuficientes para repartilos entre eles. Ese é o suposto de feito ao que responde a DXT na consulta V2096-22, do 30 de setembro (tres comuneiros e dous bens a repartir, e extínguese cada comunidade adxudicando un inmovible a cada comuneiro e ao terceiro compénsaselle o diñeiro), considerando que os excesos de adxudicación que resulten da disolución de cada comunidade son excesos inevitables, aínda que a compensación non sexa en diñeiro, senón noutros inmobles que se teñen en común, e que non están suxeitos á modalidade de TPO, abandonando con iso a DXT o criterio que viña mantendo de que nestes casos o que se producía era unha permuta de cotas entre comuneiros, suxeitas a aquel imposto.

- **Sistema de formación de lotes ou adxudicación a un comuneiro con compensación aos demais? Artigo 1061 CC**

A adxudicación de bens indivisibles a un dos comuneiros con compensación aos demais é unha alternativa ao sistema de formación de lotes, ou este é a alternativa a outro sistema de extinción? Segundo di o TS na sentenza do 30 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480):

“Polo que se refire a se era posible distribuír de xeito alternativo os bens entre os dous copropietarios, debemos apuntar que a indivisibilidade de cada ben –individualmente considerado– non ten por que impedir que a repartición ou adxudicación dos bens entre os comuneiros se poida facer, por exemplo, mediante a formación de lotes o máis equivalentes posibles, evitando no posible os excesos de adxudicación, criterio este que se vén asumir na recente consulta vinculante da Dirección Xeral dos Tributos V1855-19, do 16 de xullo de 2019”.

E engade que o que resulta transcendente para estes efectos é que, por un lado, os bens inmobles resulten indivisibles e, por outro lado, para o caso de que existan varios bens en copropiedade, non sexa posible un procedemento de distribución entre os copropietarios, distinto ao de adxudicación a un só dos condóminos. O que se vén exixindo nestes casos é que resulte inevitable a adxudicación a un só dos condóminos con exceso de adxudicación a compensar.

A tese desta sentenza foi acollida pola DXT na consulta V0578-22, do 21 de marzo, na cal, nun suposto en que o consultante e os seus dous irmáns posuían varios inmobles en común adquiridos en distintos momentos e por distintos títulos, uns por compravenda, outros por doazón e outros por herdanza dos seus pais, todos adquiridos por terceiras partes, querendo disolver o *pro indiviso*, realizaron tres lotes de igual valor adxudicando un lote de inmobles a cada irmán. A DXT, despois de dicir que *“a determinación de se a concorrencia dunha pluralidade de bens propiedade das mesmas persoas supón a existencia dunha ou varias comunidades de bens constitúe unha cuestión de feito sobre a que este centro directivo non pode pronunciarse con carácter definitivo, e que deberá ser valorada, se é o caso, nas actuacións de comprobación e inspección da Administración Tributaria competente para a xestión do tributo”*, finaliza concluíndo que *“os excesos de adxudicación que resulten na disolución de cada comunidade, excesos inevitables, aínda que a compensación non sexa en diñeiro, senón noutros inmobles que teñen en común, seguindo a doutrina do Tribunal Supremo anteriormente exposta, non estarán suxeitos á modalidade de transmisións patrimoniais onerosas. Polo tanto, a disolución de cada comunidade tributará unicamente pola modalidade de actos xurídicos documentados”*, o que supón un pronunciamento semellante ao que se recolle na consulta V2096-22.

Noutras palabras, o que se vén exixindo nestes escenarios é que, xa se empregue un sistema ou outro (adxudicación con compensación, ou formación de lotes), xa se entenda que nos atopemos ante unha comunidade ou máis dunha comunidade, o verdadeiramente relevante é que se extingue o condominio, que non se producen excesos de adxudicación –verdadeiros–, e non se demostre que con outro sistema de adxudicación se conseguiría unha repartición máis equitativa, evitando ou minorando no posible os excesos de adxudicación; e, en definitiva, como recorda a STS do 30 de outubro de 2019, que o negocio xurídico perseguiuse con claridade o exercicio

regap



COMENTARIOS

dunha facultade de división da cousa común, na cal se especifican os dereitos que lle corresponden ao comuneiro que transmite as súas participacións, recibindo este unha parte equivalente substitutiva das súas cotas, e, finalmente, que os condóminos non obtivesen beneficio nin ganancia patrimonial, o que fai que non teñan que tributar por ITP e si por IAXD. Mesmo no caso analizado pola STS do 30 de outubro de 2019, admitiuse que a compensación fose coa entrega doutro ben propiedade exclusiva da comuneira adxudicataria.

Do que se trata, entón, é de buscar un sistema ou mecanismo de disolución da comunidade que consiga un equilibrio de equivalencia e proporcionalidade das contraprestacións. Isto poderase conseguir, atendendo ás circunstancias de cada caso, ben mediante a adxudicación a un ou varios comuneiros compensando en metálico, ou con outros bens, aos demais comuneiros, ben mediante a formación de lotes que integren na medida do posible bens homoxéneos ou de valor equivalente ás cotas de participación, isto é, *equivalentes e proporcionais atendido o conxunto dos bens* (STSX Andalucía, sede Sevilla, do 28 de setembro de 2017-ECLI:ES:TSXAND:2017:8852), e a posibilidade de facer ou non unha repartición distinta que responda en mellor medida aos citados principios.

Iso si, cando a Administración tributaria comproba a validez do sistema de repartición con formación de lotes e comproba se se produciu ou non un exceso de adxudicación, non pode perder de vista a utilidade ou destino económico dos bens sen que poida imporlles aos comuneiros unha repartición que careza de lóxica económica, segundo as particularidades dos bens. Así se dixo na STSX de Galicia do 16 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TSXGAL:2022:1830). Con motivo da disolución dunha sociedade de gananciais, á esposa adxudicóuselle unha vivenda en Madrid, unha praza de garaxe e un vehículo, e ao esposo, unha vivenda na costa galega, unha embarcación de recreo e unha motocicleta. A Administración sostiña que con esta repartición non se gardaba o equilibrio xeral dos lotes, o que si se conseguiría coa adxudicación á esposa da embarcación e a moto, e que con iso se rebaixaría a compensación en metálico e se faría unha repartición máis equitativa. Non obstante, a Sala considerou que a repartición que propuña a Administración resultaba antieconómica dadas as particularidades dos bens, pois a esposa carecía de titulación para pilotar tanto a embarcación como a moto, e a adxudicación obrigaría a vendelas, e, de non facelo, obrigaría o esposo a afrontar os gastos inherentes a unha embarcación que xa non utilizaba.

- **Comunidades que teñen a súa orixe en momentos distintos ou en virtude de distintos actos xurídicos.**

Lembrando que a idea ou finalidade de non perpetuar a situación de indivisión é a que preside as consideracións que se fan ao longo desta exposición, e que entón, como se adiantou, o verdadeiramente relevante é que se extinguiu o condominio recibindo cada comuneiro unha parte equivalente substitutiva da/s súa/s cota/s, non poderemos apreciar un exceso de adxudicación nos casos en que as compensacións se fan con bens de comunidades que teñen a súa orixe non só en momentos distintos (STSX de Galicia do 22 de xaneiro de 2020-ECLI:ES:TSXGAL:2020:26), senón tamén en virtude de actos xurídicos diferentes, de maneira que non se poderá exixir a tributación por

ITP cando as compensacións se fan con bens que pertencen a comunidades que teñen a súa orixe en momentos distintos e en actos xurídicos diferentes.

Se admitimos que a compensación se pode facer non só en metálico, senón mediante a achega doutros bens aínda que sexan propiedade exclusiva do comuneiro que debe compensar os demais (STS do 30 de outubro de 2019), non poderemos exixir a tributación por ITP das disolucións en que a repartición de bens leve consigo a entrega aos comuneiros *da cantidade exacta correspondente á súa cota de participación, sendo indiferente que o fagan en metálico ou (...) en especie, cunha maior participación noutro inmovible*, e, polo tanto, aínda que o inmovible se adquirise en virtude dun título xurídico diferente a aquel en virtude do cal se adquiriu o ben ou os bens que entran na mesma repartición. Así o asumiu a DXT na consulta V0578-22, do 21 de marzo, que, como vimos, admite a extinción do condominio mediante a realización de lotes de igual valor formados con inmovibles en común adquiridos en diferentes momentos e por distintos títulos, que se repartiron entre os condóminos.

3.2.5 Extinción do condominio que recae sobre edificios suxeitos ao réxime de propiedade horizontal

Como di a STS do 16 de setembro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2881), a adxudicación dun ben (indivisible) a un dos condóminos, que xa era titular dominical dunha cota do dito ben, a cambio do seu equivalente en diñeiro, non está suxeita ao ITP. Esta doutrina parte dun presuposto esencial, e é o da indivisibilidade do ben e de que resulte inevitable a adxudicación a un só dos condóminos, isto é, que non sexa posible un procedemento de distribución entre os copropietarios distinto ao de adxudicación a un só dos copropietarios, de sorte que, de producirse un exceso de adxudicación, a compensación en diñeiro opere como un elemento equilibrador da equivalencia e proporcionalidade das mutuas contraprestacións do condómino transmitente e o adxudicatario, en relación coa participación de cada un.

No caso dos edificios suxeitos ao réxime de propiedade horizontal, o TS, na sentenza do 16 de setembro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2881), considera que teñen natureza divisible, confirmando o criterio do TSX de Madrid na sentenza ditada pola sección novena o 15 de marzo de 2018. Nela analízase o caso dun edificio de catro plantas que pertencía *pro indiviso* a 15 propietarios, e no cal unha persoa xurídica adquiriu unha parte alícuota do dominio. Tres meses despois procedeuse á extinción da comunidade, adxudicándose a totalidade do inmovible a aquela persoa xurídica a cambio de compensacións en diñeiro aos demais partícipes. A Sala de Madrid, baixo a consideración de que todo o edificio, distribuído en pisos e outras dependencias susceptibles de uso privativo, é esencialmente divisible, agás que se advirta que conorra causa que o impida –que non era o caso–, considerou que a adxudicación a un dos comuneiros –nas anteriores circunstancias– se trataba dun sistema incorrecto, pois *“de ningún modo pode entenderse que a atribución das vivendas e locais a distintos propietarios minore o valor do inmovible nin, por suposto, que o faga inservible para o fin a que está destinado”*. Pola súa banda, o TS na sentenza do 16 de setembro de 2020 respondeu que, *en interpretación do artigo 7.2 B) TRLITPeAXD, os excesos derivados da*

Regap



COMENTARIOS

disolución dunha comunidade de propietarios si que están suxeitos ao imposto nos supostos que poidan evitarse ou, polo menos, minorarse cunha adxudicación distinta, respectando os principios de equivalencia e a división da cousa común e de proporcionalidade na adxudicación efectuada e o interese ou cota de cada comuneiro.

Non obstante –aínda que baixo os mesmos parámetros–, admitiuse como excesos de adxudicación que non podían tributar polo ITP a adxudicación a varios comuneiros dun edificio que pertencía a 20 propietarios. A Administración entendía que se producira un exceso de adxudicación. Este é o caso resolto pola Sala de Galicia na sentenza do 10 de decembro de 2020 (ECLI:TS:ES:TSXGAL:2020:7116). Tratábase dun edificio próximo á ruína que necesitaba unha rehabilitación integral, e a alternativa proposta pola Administración (división xurídica entre os 20 propietarios das tres vivendas independentes resultantes da división horizontal) conducía a manter a situación de *pro indiviso* coas dificultades que podía implicar na rehabilitación do edificio, polo que se estimou o recurso, admitindo a fórmula de extinción acordada polos comuneiros, considerando que os excesos de adxudicación non tiñan que tributar polo ITP.

3.2.6 Na comprobación do exceso de adxudicación: valor declarado ou valor de referencia?

Na disolución das comunidades de bens vimos que non se producirán excesos de adxudicación –ou polo menos non dos que deban tributar polo ITP– se cada comuneiro recibe unha parte equivalente substitutiva das súas cotas, e non obteñan beneficio ou ganancia patrimonial ningunha. Para que iso sexa posible, se se trata de dous bens inmobles indivisibles a repartir entre dous comuneiros, o seu valor ten que ser idéntico; se o sistema empregado é a adxudicación do inmovible a un, coa asunción dun préstamo hipotecario, ou compensación en especie, o importe do préstamo ou do outro ben ou bens que se entregan en compensación ten que ser igual que o valor do ben inmovible adxudicado a un dos comuneiros; e, se o sistema escollido é o da formación dos lotes o máis equivalentes posibles, os lotes teñen que ser de igual valor. Se temos en conta agora que a base impositiva do ITP, no caso dos bens inmobles, se calculará segundo o valor de referencia previsto na normativa reguladora do catastro inmobiliario, na data de devindicación do imposto (art. 10 TRLIPTeAXD, na redacción dada pola Lei 11/2021, do 9 de xullo, de medidas de prevención e loita contra a fraude fiscal), o valor de referencia será o valor que, segundo afirma a DXT, é o que se debe ter en conta á hora de comprobar se se produce ou non un exceso de adxudicación.

Todos tiñamos grandes esperanzas en que, coa introdución do valor de referencia pola Lei 11/2021, ían desaparecer gran parte dos problemas que xiran arredor da valoración dos inmobles e, con iso, gran parte da litixiosidade que xera. Pero temo que non vai ser así. E non tanto porque o artigo 10.3 da TRLITPeAXD prevé a posibilidade de impugnar este valor cando se recorra contra a liquidación ou con ocasión da solicitude de rectificación da autoliquidación, senón polo resultado a que conduce a súa aplicación nos casos en que o valor de referencia sexa superior ao declarado polos comuneiros, porque se poderán ver obrigados a readaptar as compensacións

para evitar unha tributación por ITP do exceso de adxudicación, e elevará se é o caso da ganancia patrimonial no IRPF.

A DXT, na consulta V0143-22, do 28 de xaneiro, no caso de dous comuneiros donos *pro indiviso* de dous inmobles cuxos valores de referencia presentaban unha diferenza entre eles de 20.000 euros que preguntaban á DXT se, en caso de entender que se trata dunha disolución de condominio e, dado que cada un dos comuneiros quedaba cun inmovible sen ter que pagarlle ao outro ningunha cantidade de diñeiro –ao considerar que os inmobles eran de valor equivalente–, que valor debería tomarse para efectuar a liquidación, o de adquisición ou o valor referenciado segundo o catastro?

A DXT, en resposta a esta consulta, despois de reproducir o criterio do TS sobre o cumprimento dos requisitos de indivisibilidade, equivalencia e proporcionalidade na disolución simultánea de varias comunidades –o que dará lugar á tributación polo IAXD e non polo ITP–, engade que:

“a base imponible será o valor declarado do documento notarial que, se se determinase en función do valor de bens inmobles, non poderá ser inferior ao valor de referencia previsto na normativa reguladora do catastro inmobiliario. Se conforme os ditos valores se producise un exceso de adxudicación, se este non fose obxecto de compensación, deberá tributar como doazón conforme o imposto sobre sucesións e doazóns, sen prexuízo de que os interesados, de non estaren conformes co valor de referencia, soliciten a rectificación da autoliquidación nos termos expostos no artigo 10 do texto refundido”.

Un apuntamento a este criterio é que ese exceso de adxudicación non poderá tributar como doazón, segundo o resolto polo TS na STS do 12 de xullo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3083), como se recordará máis adiante.

Regap



COMENTARIOS

3.3 Extinción parcial do condominio

3.3.1 Extinción parcial obxectiva

- **Varios condominios, extinción dun deles.** STS do 17 de decembro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4367).

Esta sentenza analiza un suposto de feito en que dous irmáns adquiriran por herdanza varios bens indivisibles e un deses bens foi adxudicado a un deles, que compensou o outro en metálico, permanecendo na comunidade o resto de inmobles en proindivisión dos dous irmáns. O TS considera que este suposto pode ser incardinado na previsión da “*adxudicación a un*” contida no artigo 1062 CC, e que o negocio xurídico realizado non é meramente translativo de dominio, senón extintivo dunha situación de condominio, concorrendo a excepción recollida no artigo 7.2.B) TRLITPeAXD, pois existe a adxudicación a un comuneiro con finalidade extintiva do condominio.

O TS sostén que o caso analizado na sentenza do 17 de decembro de 2020 é diferente ao resolto na STS do 26 de xuño de 2019, que se refire a un suposto de extinción parcial subxectiva de condominio en que catro copropietarios sobre un ben proindiviso se ven reducidos a dous, manténdose a copropiedade sobre o ben indiviso. Na sentenza do 17 de decembro de 2020 ofrécese unha xustificación á tributación polo ITP dos supostos de extinción parcial subxectiva, ao dicir, en relación co caso analizado na do 26 de xuño de 2019, que, *“ polo tanto, non se produce a “adxudicación a un” que é a previsión contida no artigo 1062.1 do Código civil e á que se remite o citado artigo 7.2 B do Real decreto lexislativo 1/1993, do 24 de setembro, nin existe unha adxudicación a un comuneiro con finalidade extintiva do condominio: o negocio xurídico realizado é meramente translativo do dominio”*.

3.3.2 Extinción parcial subxectiva

A resposta é diferente no caso de extinción parcial subxectiva. Non é o mesmo que se reduza o número de inmobles e se extinga a comunidade que recaía sobre algún deles que que se reduza o número de comuneiros pero mantendo unha situación de comunidade. O que entende o TS é que nestes casos o comuneiro que sae da comunidade está a vender a súa cota aos demais comuneiros, que pasan a ter unha participación superior sobre o ben en común.

A isto podería engadirse que, se nos demais casos entendemos que non existe unha transmisión patrimonial (sempre e cando exista un equilibrio entre as compensacións e as adxudicacións), é porque con este negocio xurídico se pon fin a unha situación de comunidade, e isto non sucede nos casos en que a comunidade permanece, aínda que cun número inferior de copropietarios.

- **Condominio en que catro copropietarios sobre un ben proindiviso se ven reducidos a dous, manténdose a copropiedade sobre o ben indiviso. Cesión ou alleamento de cotas. Tributación ITP.**

O TS, na sentenza do 26 de xuño de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2297), fixou como doutrina de interese casacional que a cualificación tributaria neste caso é a dunha convención que supón a adxudicación a dous dos comuneiros dunha participación superior á que inicialmente tiñan na comunidade de propietarios, cunha contra-prestación onerosa, que era a correlativa obriga de asumir o pagamento da débeda garantida con hipoteca sobre o ben. E que se trata dun feito imponible suxeito á modalidade de TPO do artigo 7.2.B) do ITP-AXD, exceso de adxudicación declarado, que non pode acollerse á previsión contida no artigo 1062, en relación co artigo 406, ambos os dous do CC, polo que non concorre a exoneración de tributación polo feito imponible TPO, recollida no artigo 7.2.B), parágrafo primeiro, do TRITPAXD.

Esta sentenza remítese, pola súa vez, ao xa resolto na sentenza do 12 de decembro de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:8729), negando que nestes casos poidamos falar de división da cousa común con exceso de adxudicación non suxeito.

“Desde logo que nesta conclusión non é irrelevante, como un elemento interpretativo, o alcance da expresión “adxudicarse a un” que utilizan o art. 1062 do CC, e en parecidos termos o art. 1056, parágrafo segundo, do CC, ao que se refire o art. 7.2.B do TRITPAXD, que resultarían aplicables á división entre partícipes de comunidade de bens por remisión do art. 406 do CC. Pero, ademais do elemento de interpretación gramatical, o realmente relevante é que no negocio xurídico examinado non existe, en absoluto, o exercicio dunha facultade de división da cousa común, na cal se especifiquen os dereitos que lle correspondían ao comuneiro que transmite a súa participación, recibindo este unha parte equivalente substitutiva da súa cota ideal. Tampouco existe unha adxudicación a un comuneiro con finalidade extintiva do condominio. O negocio xurídico realizado é estritamente translativo do dominio, e non extintivo dunha situación de condominio. Coa transmisión, ou por dicilo coa expresión legal, o exceso adxudicado a outro ou outros comuneiros, cando a comunidade se mantén, aínda que con menor número de membros, non se exercita un suposto dereito de “saída” da comunidade polo condómino que transmite a súa participación. Os condóminos que transmiten a súa participación indivisa na cousa común exercitan estritamente o seu dereito de disposición sobre a cota, ideal que lles corresponde, dereito que inclúe, entre outras facultades, a do seu alleamento, xa sexa a favor de terceiros –coa posibilidade de retracto legal polos demais comuneiros (art. 1522 do CC)– ou a favor de todos ou calquera dos comuneiros”.

O criterio que se recolle nas dúas sentenzas mantívoo o TS en sentenzas posteriores, citando entre as últimas a do 19 de decembro de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4894). Nela resólvese o caso dunha comunidade formada por catro persoas que pasou a unha situación de só dous condóminos porque dous deles lles cederon o seu terzo de propiedade aos outros dous, pasando estes a obter a metade indivisa, cada un sobre o ben, e compensando economicamente os primeiros.

Se atendemos exclusivamente á tese finalista na análise da verdadeira natureza xurídica das operacións levadas a cabo polos comuneiros, podemos compartir co TS que o condominio permanece e, polo tanto, con tales operacións non se persegue o exercicio dunha facultade de división da cousa común, ou de extinción da comunidade, senón de cesión de cotas entre comuneiros en virtude da facultade de disposición da súa cota que lles confire o artigo 399 CC, e onde os comuneiros que permanecen na comunidade aumentan a súa participación.

Pero, se a análise se fai desde outras perspectivas, a solución final pode variar. Isto acontece se entendemos que a saída dun comuneiro representa o exercicio dun dereito que lle confire a propia lei, pois existe unha previsión legal (art. 400 CC) segundo a cal ningún copropietario estará obrigado a permanecer na comunidade, e cada un deles poderá pedir en calquera tempo que se divida a cousa común. É verdade que, conforme o disposto no artigo 1062 CC, cando unha cousa sexa indivisible ou desmereza moito pola súa división, poderá adxudicárselle a un, coa condición de aboar aos outros o exceso en diñeiro. Pero nas comunidades de bens non todos os comuneiros, polas razóns que sexan, estarán dispostos a aceptar esa forma de

Regap



COMENTARIOS

disolver a comunidade, e si en cambio a compensar o comuneiro que sae co valor da súa participación, mantendo a comunidade entre os demais, sen correr o risco de que o comuneiro que queira saír dela exercite a acción de división e se proceda á venda do inmovible en poxa pública, con admisión de licitadores estraños. Desde esta perspectiva, poderíase defender que nestes casos non se produce unha verdadeira transmisión ou unha cesión de cotas, sempre e cando a compensación que reciban non vaia máis alá do equivalente ás cotas ideais que tiñan sobre o ben ou os bens. Desde esta perspectiva, ningún dos comuneiros tería obtido un beneficio ou unha ganancia patrimonial, e o que se tería producido sería a especificación dun dereito preexistente. Cuestión distinta é que os comuneiros reciban unha compensación superior á que lles corresponde.

Nos supostos en que o condominio permanece, se ben reducido no número dos copropietarios orixinais, e onde o incremento da participación dos que quedan na comunidade se corresponde coa adxudicación da parte correspondente dos comuneiros que deixan de pertencer á comunidade²⁰), a DXRN (Resolución do 19 de xullo de 2018) entende que non se altera a natureza do negocio xurídico –que é meramente particional–, converténdose nun acto de alleamento, xa que asistimos ao nacemento dunha nova comunidade sobre os bens adxudicados. Nunha disolución deste tipo prodúcese unha extinción da comunidade orixinal e ao mesmo tempo, se se adxudican os bens ao grupo dos antigos comuneiros, prodúcese “*unha nova situación de comunidade sobre obxecto distinto ou unha simple redución do número de comuneiros iniciais*”. Na mesma resolución, a DXRN di que nestes casos non existe un acto de alleamento, senón dun negocio de natureza especificativa.

A postura da DXRN exprésase en resolucións como as do 4 de abril de 2016 e 2 de novembro de 2018, e outras máis recentes como a do 21 de febreiro de 2023 (BOE 63, do 15 de marzo de 2023). E é a seguinte:

«Á vista desta doutrina, se o acto non produce a diminución de membros da comunidade, senón simplemente a alteración das súas cotas, non caberá cualificalo de acto de disolución, porque non existirán elementos suficientes para distinguilo da simple transmisión de cotas. Non obstante, todo acto, aínda que non implique redución dos membros da comunidade, por propia natureza, pode entenderse encamiñado ao cesamento final da situación de comunidade e, aínda que non se logre o dito efecto totalmente, se o acto tende naturalmente a ese resultado, poderá ser cualificado de disolución.

Así pois, entre os supostos de disolución, podemos considerar como exemplos os seguintes:

- a) Nunha comunidade que comprende varios bens, os partícipes adxudican un ou varios bens a algún deles, en propiedade exclusiva, en pagamento dos seus dereitos na comunidade, subsistindo a comunidade entre os restantes partícipes non adxudicatarios sobre o resto dos bens non adxudicados, con reaxuste das cotas entre estes*

²⁰ Suposto considerado na STS do 26 de novembro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:4167).

últimos. Sería un caso similar ao que no ámbito da partición hereditaria recolle o artigo 8o.1.c do regulamento hipotecario;

- b) Nunha comunidade de bens integrada por varios inmobles, fórmanse lotes que se adxudican a grupos de partícipes diferenciados, recibindo os ditos grupos de adxudicatarios os lotes en comunidade proindiviso;*
- c) Nunha comunidade sobre un ben indivisible, material ou economicamente, os copropietarios acordan adxudicalo en proindiviso a varios deles, que compensan en metálico os non adxudicatarios, e*
- d) Nunha comunidade sobre un só ben, os titulares dalgunhas das cotas, pero non de todas, entre eles adxudícanse as cotas de que son titulares, recibíndoas un ou varios deles que compensan en metálico os demais».*

A cualificación dos casos de extinción parcial subxectiva por saída de comuneiros que se ven compensados polos demais segundo o valor das súas cotas, como un acto de natureza especificativa, é a que manteñen os maxistrados do TS que emitiron os votos particulares en sentenzas como as do 26 de xuño de 2019 e 19 de decembro de 2022. Na STS do 26 de novembro de 2020, os votos particulares aliñáronse co voto particular emitido por un dos maxistrados que formaban parte da sala que ditou a sentenza impugnada, sentenza do TSX de Madrid, sección cuarta, do 8 de novembro de 2017 (ECLI:ES:TSXM:2017:12262).

Os notarios Antonio Botía e Ana Botía²¹ consideran que, en caso de discrepancia, debe prevalecer a opinión da DXRN sobre a DXT. Aínda que seguidamente recoñecen que a DXRN se non manifesta de forma clara acerca da natureza xurídica da comunidade, consideran que, cando un comuneiro ou comuneiros sae da comunidade, permanecendo esta cos demais, nos atopamos ante unha verdadeira extinción do condominio e polo tanto non podería tributar polo ITP, pois a saída dun comuneiro que é compensado pola cota que antes tiña nela trátase dun negocio que constitúe un paso máis para conseguir a extinción total do condominio. Esta tese viría avalada pola DXRN, segundo a cal, nos supostos de disolucións de condominio, redución de comuneiros, disolucións parciais de comunidade, estamos ante un negocio especificativo ou dispositivo en función da súa causa e obxecto (e non das persoas), e entón terá natureza especificativa se o que se consegue é reducir a comunidade sobre o ben que constitúe o seu obxecto.

Mesmo, os notarios Antonio e Ana Botía, no caso do artigo 1062.2 CC –que permite vender un inmovible indivisible e repartir o diñeiro se non hai acordo sobre como adxudicalo–, consideran que se trataría dun negocio cunha dobre causa: na relación entre vendedor e comprador a causa sería a transmisión do dominio a favor deste. E na relación entre os vendedores habería outra causa, que sería pór fin á comunidade. E ao seu xuízo debe prevalecer a causa particional sobre a translativa, xa que é a necesidade de disolver o condominio o que motiva a venda e non ao revés.

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

Agora ben, todas estas afirmacións fanse en consideración aos posibles *efectos civís* que poidan producir tales situacións, como o é para os efectos de comprobar o cumprimento dos requisitos de capacidade, ou para comprobar se é necesaria a autorización xudicial do artigo 166 CC se hai menores.

Pola súa parte, o notario J.M. Juárez²², no caso da segregación dun inmovible en dous, con adxudicación dunha parte a tres comuneiros e outra parte a outros dous comuneiros en proporción á súa cota de participación na comunidade, considera que este negocio xurídico, *desde o punto de vista civil*, se trata dunha extinción do condominio, dunha disolución da comunidade, orixinando novas comunidades, en contra da postura manifestada pola DXT na consulta V1918-2022, do 8 de setembro, segundo a cal o que existe aquí é unha permuta de cotas.

Os casos de extinción parcial subxectiva por saída de varios comuneiros que se ven compensados polos demais segundo o valor das súas cotas, J.M. Juárez considéraos como “*auténticas extincións parciais subxectivas de condominio*” e, polo tanto, como actos declarativos, determinativos, e especificativos, que só poden incidir no AXD se se formalizan en escritura pública e cumpren os restantes elementos conformadores da suxeición pola devandita modalidade. Xunto a estas auténticas extincións de condominio, segundo J.M. Juárez, estarían os supostos de falsa extinción parcial subxectiva de condominio: cando o acordo de disolución non o tomaron todos os copropietarios, senón só algúns, transmitindo as cotas entre eles, porque entón aquí o que existiría en realidade é unha venda por prezo en diñeiro da cota indivisa. Este tamén sería o caso contemplado na STS do 19 de decembro de 2022, ou nas STS do 16 de outubro de 2019 e 17 de decembro de 2020.

Considera J.M. Juárez²³ que na extinción parcial subxectiva tamén existe unha auténtica disolución parcial de comunidade, sempre que concorran os seguintes requisitos: primeiro, que ao comuneiro que abandona a comunidade e en pagamento da súa cota se lle adxudican bens da comunidade equivalentes ao seu haber teórico nela; e, segundo, que os comuneiros que permanecen na comunidade sigan nela, mantendo a súa cota respecto dos bens non adxudicados ao comuneiro saínte acrecentada en proporción a esta coa pro rata proporcional do comuneiro saínte.

3.4 Tributación dos excesos de adxudicación. ITP, non ISD

A STS do 12 de xullo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3083) resolveu esta cuestión, explicando que aos excesos de adxudicación en casos de división da cousa común é aplicable o TRLITPeAXD e o seu regulamento, o cal descarta a caracterización do exceso de adxudicación como doazón, así como o seu gravame en tal concepto, ao faltar, entre outros requisitos, o *animus donandi*. E é que os excesos de adxudicación están especificamente regulados con carácter xeral, isto é, á marxe de que proveñan dunha disolución matrimonial ou doutras causas de división da cousa común, no

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

²³ Admin, 23/01/2017. A tributación no ITP e AXD das disolucións da comunidadeE.

artigo 7.2.B) do TRLITPeAXD, excluíndoos polo tanto do ámbito obxectivo do imposto sobre doazóns (ISD).

4 Cuestións conflitivas no IAXD

4.1 Normativa

TRLITPeAXD e o seu regulamento, Real decreto 828/1995.

- O artigo 4 do TRLITPeAXD establece que:

“A unha soa convención non pode exixírselle máis que o pagamento dun só dereito, pero, cando un mesmo documento ou contrato comprenda varias convencións suxeitas ao imposto separadamente, exixírase o dereito sinalado a cada unha daquelas, salvo nos casos en que se determine expresamente outra cousa”.

- O artigo 27 do TRLITPeAXD, ao regular o feito imponible deste imposto (art. 67 do regulamento), suxeita a gravame os documentos notariais.
- O artigo 30.1, ao regular a base imponible (art. 69.1 do regulamento), establece, no que aquí interesa, que:

“Nas primeiras copias de escrituras públicas que teñan por obxecto directo cantidade ou cosa valuable servirá de base o valor declarado, sen prexuízo da comprobación administrativa (...)”

Cando a base imponible se determine en función do valor de bens inmobles, o valor destes non poderá ser inferior ao determinado de acordo co disposto no artigo 10 deste texto refundido (cuxo apartado 2 dispón que: No caso dos bens inmobles, o seu valor será o valor de referencia previsto na normativa reguladora do catastro inmobiliario, na data de devindicación do imposto”...).

- O artigo 31.2, ao regular a cota tributaria (arts. 71 e 72 do regulamento), establece o seguinte:

“As primeiras copias de escrituras e actas notariais, cando teñan por obxecto cantidade ou cousa valuable, conteñan actos ou contratos inscrites nos rexistros da propiedade, mercantil, da propiedade industrial e de bens mobles non suxeitos ao imposto sobre sucesións e doazóns ou aos conceptos comprendidos nos números 1 e 2 do artigo 1 desta lei, tributarán, ademais, ao tipo de gravame que, conforme o previsto na Lei 21/2001, do 27 de decembro, pola que se regulan as medidas fiscais e administrativas do novo sistema de financiamento das comunidades autónomas de réxime común e cidades con estatuto de autonomía, fose aprobado pola comunidade autónoma.

Regap



COMENTARIOS

Se a comunidade autónoma non tivese aprobado o tipo a que se refire o parágrafo anterior, aplicarase o 0,50 por 100 en canto a tales actos ou contratos”.

- O artigo 61 do regulamento (Disolución de comunidades de bens) dispón que:

- “1. A disolución de comunidades que resulten gravadas na súa constitución considerárase, para os efectos do imposto, como disolución de sociedades, xirándose a liquidación polo importe dos bens, dereitos ou porcións adxudicadas a cada comuneiro.*
- 2. A disolución de comunidades de bens que non realizasen actividades empresariais, sempre que as adxudicacións garden a debida proporción coas cotas de titularidade, só tributarán, se é o caso, por actos xurídicos documentados”.*

4.2 Supostos obxecto de conflito

- **Vulneración da prohibición de dobre imposición? O artigo 7.2 B) recolle un suposto de suxeición, pero de exención do ITP, que impediría a tributación polo IAXD?**

A sentenza do 13 de xullo de 2017 do TSX de Andalucía, con sede en Sevilla, interpretando a STS do 28 de xuño de 1999, sostivo a seguinte tese:

“(…) a súa doutrina ten un carácter eminentemente civil, pero non obstante fundamenta a inexistencia de transmisión no dereito abstracto preexistente dos condóminos e afirma que polo tanto non se producen efectos civís nin fiscais. Porén, na orde tributaria, a interpretación que debe facerse da sentenza non é a de que non existise transmisión, senón que esta non pode ter efectos fiscais, pois a excepción do 7.2.B do R.D.Lex. 1/1993 ha de interpretarse non como un suposto de non suxeición, senón de suxeición na cal concorre exención, polo que non pode gravarse como acto xurídico documentado. Conforme a doutrina exposta, debe confirmarse a resolución impugnada e coincidir con esta en que a operación realizada debe incluírse no concepto de exención, xa que a adxudicación non produce efectos civís, nin tributarios, polo que non debe tributar polo concepto de ITPAXD, so pena de infrinxir o principio de prohibición de dobre imposición do art. 31.2. do R.D.Lex.1/1993”.

Non obstante, este criterio non foi avalado polo TS, que xa desde a sentenza do 14 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:960), á que lle seguiron outras moitas²⁴, considera que, se non estamos, como é o caso, ante unha transmisión onerosa “*inter vivos*”, non resulta aplicable o citado precepto en ningún dos seus apartados, dado

²⁴ Citando como exemplo as do 26 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:1058), 9 de xullo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2490), 16 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:9603271), 27 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:137) e (ECLI:ES:TS:2020:135), 30 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:227) e 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1291).

que non ten acomodo en ningún dos supostos definidos no apartado 1 do artigo 7, particularmente a súa letra A), nin tampouco ante ningún dos previstos no apartado 2 do mesmo precepto, en particular na súa letra B), posto que *non se produciu ningún exceso de adxudicación (nin suxeito nin non suxeito)*. Non se tributará, polo tanto, pola modalidade de TPO. Si se tributará pola modalidade de AXD

- **Tributación pola cota fixa e pola cota gradual.**

O TS, nas sentenzas citadas no anterior apartado, sostén que a tributación polo IAXD o é non só pola cota fixa (art. 31.1 TRLITPeAXD), senón tamén pola cota gradual, posto que concorren todos os requisitos previstos no artigo 31.2: achámonos ante i) a primeira copia dunha escritura pública; ii) que ten por obxecto cantidade ou cousa valuable; iii) que contén acto ou contrato inscribible no Rexistro da Propiedade; e iv) que non está suxeito ao imposto sobre sucesións e doazóns, nin á modalidade de transmisións patrimoniais onerosas, nin á modalidade de operacións societarias do propio ITPeAXD.

- **Cando se outorga unha escritura pública de declaración de obra nova, división horizontal e atribución de bens aos condóminos. Unha soa convención.**

Conforme o disposto no artigo 4 do TRLITPeAXD, a unha soa convención non pode exixírselle máis que o pagamento dun só dereito. Pero, cando un mesmo documento ou contrato comprenda varias convencións suxeitas ao imposto separadamente, exixírase o dereito sinalado a cada unha daquelas, salvo nos casos en que se determine expresamente outra cousa.

Cando nunha mesma escritura pública se formaliza a declaración de obra nova, a división horizontal e a atribución de bens aos condóminos, ou estas dúas últimas operacións, débense xirar dúas liquidacións, gravando por un lado a declaración de obra nova e, por outro lado, a división horizontal con adxudicación de inmobles? Ou a división horizontal por un lado e a adxudicación do ben por outro? A resposta ha de ser negativa, pois o acto de declaración de obra nova e de división horizontal, ou só este se é o único que antecede ao de adxudicación dos bens, considéranse como antecedente inescusable da división material da cousa común, de modo que nestes casos só se produce unha convención.

O TS, na STS do 12 de novembro de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:6670), en liña co resolto na sentenza anterior do 4 de abril de 1977, deixou clara a seguinte distinción: cando a división horizontal se trata dunha escritura autónoma, caso en que está suxeita ao IAXD, ou cando a división horizontal vai seguida, sen solución de continuidade, pola adxudicación dos diferentes bens de xeito individualizado aos membros da comunidade de propietarios titular proindiviso do edificio, pois esta operación non é máis que un antecedente inescusable da división material da cousa común, e polo tanto, ao existir unha soa convención, só se poderá practicar unha liquidación:

“(…) a división horizontal non entraña desaparición da situación de comunidade precedente e mesmo –engadimos nós– se produce habitualmente por parte das empresas promotoras e construtoras sen que exista ningún condominio, como preparación, mediante o documento público e a inscrición rexistral, do posterior



alleamento das vivendas e locais do edificio e en tales casos, é dicir, cando se trata dunha escritura autónoma, está suxeita ao imposto de actos xurídicos documentados, pero cando a división horizontal vai seguida, sen solución de continuidade, pola adxudicación dos diferentes pisos e locais de xeito individualizado aos membros da comunidade de propietarios titular pro indiviso do edificio, non é máis que un antecedente inescusable da división material da cousa común, integrándose na figura que a lei invocada asimila á disolución de sociedade.

En efecto, se resulta posible outorgar unha escritura de división horizontal sen que se altere a titularidade común ou exclusiva do inmovible, non o é practicar a división material do edificio e adxudicarlles os pisos e locais aos comuneiros sen ter realizado antes a división horizontal destes e cando esta se produce no mesmo acto da disolución da sociedade á que legalmente se equipara a disolución do condominio, non pode gravarse polos dous conceptos”.

O TEAC asumiu este criterio en resolucións como a do 11 de xullo de 2019 (XT 2019\912). Xa o viña facendo en resolucións anteriores, como a do 21 de xullo de 1999 (XT 1999\1931).

O TS, na sentenza do 18/10/2023 (ECLI:ES:TS:2023:4278), apreciou a división horizontal como antecedente inescusable da división material da cousa común, razoando que:

“Nos supostos en que nun mesmo documento notarial se formaliza a división en réxime de propiedade horizontal e a extinción do condominio preexistente con adxudicación aos comuneiros da súa porción, para os efectos do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados, modalidade de actos xurídicos documentados, só procede que se liquide pola extinción do condominio ao ser a división horizontal unha operación antecedente e imprescindible da división material da cousa común”.

A DXT veu mantendo a postura de que existen dúas convencións: entre outras, consulta vinculante V2185/21, do 30 de xullo (XT 2021\1048); e outras anteriores como a V3313/15, do 27 de outubro (XUR 2016\16626). Aínda que a DXT non sempre se pronunciou deste xeito, pois en consultas máis antigas, como a V1446/2001, do 11 de xullo, acolleuse ao criterio do TS fixado na sentenza do 12 de novembro de 1998. E acabou concluíndo que *“se efectivamente a división da propiedade horizontal e a adxudicación dos pisos e locais aos comuneiros se realizou, sen solución de continuidade, nun só acto xurídico, resulta posible emitir unha soa liquidación polo gravame de actos xurídicos documentados”.*

- **Cando se outorga unha escritura pública de segregación e de disolución da comunidade de bens. Unha soa convención.**

O propio TEAC, na Resolución do 11 de xullo de 2019 (XT 2019\912), considera aplicable a doutrina sentada polo TS na sentenza do 12 de novembro de 1998 aos casos en que nunha mesma escritura pública se documenta unha segregación e

unha extinción de proindiviso do inmovible segregado, cuxos novos inmovibles independentes se adxudican no mesmo acto xunto ao inmovible resto matriz aos copartícipes, pero cunha condición, e é que nese caso o TEAC entendeu que a segregación do inmovible finalmente adxudicado a unha das entidades era requisito inescusable para, mediante a súa adxudicación en pleno dominio, extinguir a comunidade, pero non o era en cambio o acto de creación por segregación dos outros dous inmovibles adxudicados á outra entidade, que debía considerarse como un acto conveniente ou necesario para outros fins, pero non inescusable para a extinción do proindiviso, xa que bastaría ter segregado un inmovible e adxudicarlle ese inmovible a un titular e o resto do inmovible matriz ao outro titular. Por iso, a segregación deses dous inmovibles debía tributar por AXD.

O TS, na sentenza do 23/09/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4704), sentou a seguinte doutrina: *“No caso de que nunha escritura pública se formalice tanto a disolución e extinción dunha comunidade de bens dedicada a unha actividade empresarial como a segregación e adxudicación dos bens que a conforman, debe apreciarse a existencia dunha única convención para os efectos do seu gravame e, polo tanto, debe tributarse só polo imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados na modalidade de operacións societarias”*. E esta doutrina foi reiterada na posterior do 18/11/2024 (ECLI:ES:TS:2024:5625).

- Aplicación da doutrina da STS do 12 de novembro de 1998 aos casos en que se outorgan escrituras sucesivas.

Para aplicar a citada doutrina e evitar a consideración de dúas convencións, e polo tanto de dous feitos impositivos, non é necesario que a segregación e adxudicación, ou a división da propiedade horizontal e a extinción da comunidade, se realicen nunha soa escritura, senón que pode aplicarse cando eses negocios xurídicos se plasman en escrituras independentes pero sucesivas. A sentenza ditada polo TSX de Galicia o 20 de decembro de 2017 (ECLI:ES:TSXGAL:2017:8516) sostén que *“no que aquí nos interesa, se consideramos que a operación instrumentalizada, de efectuarse nun único documento, sería obxecto dun só tributo por aplicación da sentenza do 12 de novembro de 1998, non hai razón consistente para concluír que a mera documentación en dúas escrituras sucesivas xere a devindicación de dous impostos”*.

- Cando se outorga unha escritura pública de liquidación da sociedade de gananciais e de disolución da comunidade de bens existente sobre un inmovible indivisible. Unha soa convención.

Así o di o TS na sentenza do 9 de outubro de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634):

“(…) nos supostos en que nun mesmo acto se formalice a disolución dunha comunidade de bens ou ganancial e a extinción do condominio preexistente sobre un inmovible, con adxudicación a un comuneiro, só procede que se liquide polo gravame de actos xurídicos documentados a extinción do condominio, sen poder facelo pola disolución dos gananciais, ao tratarse esta última dunha operación antecedente e imprescindible da división material da cousa común; de forma que só caberá unha

liquidación única pola modalidade gradual de actos xurídicos documentados polo concepto de extinción do condominio, e non pola división horizontal”.

- **Cando se outorga unha escritura pública de disolución dunha comunidade de bens dedicada a unha actividade empresarial, e a segregación e adxudicación de bens que a conforman.**

Nestes casos, o TS tamén entende que hai unha soa convención. Na sentenza do 23/09/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4704) senta o seguinte criterio: “No caso de que nunha escritura pública se formalice tanto a disolución e extinción dunha comunidade de bens dedicada a unha actividade empresarial como a segregación e adxudicación dos bens que a conforman, debe apreciarse a existencia dunha única convención para os efectos do seu gravame e, polo tanto, debe tributarse só polo imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados na modalidade de operacións societarias”, doutrina seguida noutras sentenzas posteriores, como as do 26/09/2024 (ECLI:ES:TS:2024:4701 e ECLI:ES:TS:2024:4699).

- **A base imponible non se pode calcular sobre o valor da totalidade do inmovible, senón sobre o da parte que se adquire ex novo.**

O TS, en sentenzas do 9 de outubro de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3634) e 20 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:966), sinalou que:

“a extinción do condominio como consecuencia da disolución da sociedade de gananciais, con adxudicación a un dos cónxuxes comuneiros dun ben indivisible física ou xuridicamente, cando previamente xa posuía un dereito sobre aquel derivado da existencia da comunidade en que participaba, pode ser obxecto de gravame baixo a modalidade de actos xurídicos documentados, cando se documenta baixo a forma de escritura notarial, sendo a súa base imponible a parte no valor do referido inmovible correspondente ao comuneiro cuxa participación desaparece en virtude de tal operación e, neste asunto, do 50 por 100 do valor do ben, como declarou o TEAR da Comunidade Valenciana, en criterio ratificado pola sala de instancia”.

Na primeira delas, pronunciábase sobre a conformidade a dereito dunha liquidación en concepto de IAXD con motivo dunha escritura de liquidación de gananciais e da extinción da comunidade de bens existente sobre unha vivenda que pertencía con carácter común a un matrimonio, sendo os dous cónxuxes donos cada un da metade indivisa, declarando que:

“a convención por virtude da cal un cónxuxe adquire a súa metade indivisa –e indivisible–, da que xa posuía a outra metade indivisa por razón da comunidade que se extingue, compensando na súa estrita parte o outro no valor de tal metade, non constitúe un exceso de adxudicación e, xa que logo, unha transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravame baixo a modalidade do ITP”.

Partindo deste criterio, o TS, en sentenzas posteriores, como as do 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1291), 3 de xuño de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1343), 30 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:227), 27 de xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:135), 24 de

xaneiro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:13), 16 de outubro de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3271) e 9 de xullo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:2490), entre outras, sostén que:

“Iso permite inferir racionalmente, con toda lóxica, que o valor do que se documenta nunha convención desta clase non pode equivaler ao da totalidade do ben, inmovible neste caso, que é obxecto de división, senón só o da parte que se adquire ex novo e sobre o que estritamente recae a escritura pública”.

- Pode gravar o IAXD unha resolución xudicial, inscristible no rexistro da propiedade, que resolve sobre a división dunha cousa común?

Esta cuestión quedou sen xulgar na STS do 7 de outubro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3298). No Auto do 7 de outubro de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3298), o TS admitiu un recurso de casación considerando como cuestión que presentaba interese casacional obxectivo para a formación da xurisprudencia a seguinte:

“Precisar se a división dunha cousa común efectuada por poxa xudicial voluntaria e documentada nunha resolución xudicial legalmente inscristible no rexistro da propiedade pode ser gravada pola modalidade de actos xurídicos documentados (documentos notariais) do imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados, malia que o referido documento non reviste carácter de escritura nin outro documento notarial”.

O Auto do 7 de outubro de 2020 xustificaba a admisión do recurso en que a Sección Segunda da Sala do Contencioso-Administrativo do TS ditara diversas sentenzas referidas ao gravame de extinción do condominio pola modalidade de AXD (documentos notariais), como a do 14 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:960), pero que estas resolucións se refiren á documentación en escritura pública notarial da disolución da cousa común, sen que se resolvese sobre o gravame polo citado tributo en función da clase de documento, isto é, da extinción do condominio efectuada por virtude de poxa xudicial voluntaria e documentada nun título xudicial.

Non obstante, como adiantei, a cuestión quedou sen xulgar, pois a STS do 7 de outubro de 2020 apreciou unha discordancia entre a cuestión de interese casacional delimitada no auto de admisión e o presuposto fáctico a axuizar:

“Neste caso, pronunciarnos sobre unha hipotética suxeición ao gravame dunha resolución xudicial, cando ningunha referencia a ela se fai en sentenza, senón que se fala expresamente de escritura pública de división, cando aínda entendésemos que realmente se está referindo ao decreto da secretaria xudicial, e chegásemos á conclusión de que non está suxeito este ao gravame de actos xurídicos documentados, a dita declaración non podería dar lugar a acoller, ao final e como xuíces de instancia, a nulidade da resolución do TEAR nesta cuestión, xa que, como se dixo, a reclamación e a resolución do TEAR resultan estrañas a este gravame e, por conseguinte, á devolución da suma aboada por actos xurídicos documentados, ao parecer, solicitada no seu día pola recorrente e de forma paralela ao procedemento de comprobación obxecto destes autos. Impugnose unha liquidación por



transmisións patrimoniais por un posible exceso de adjudicación, á marxe de todo punto á procedencia ou non do gravame por actos xurídicos documentados e, se é o caso, ao dereito á devolución a favor da parte recorrente”.

Simplemente debemos engadir que o recurso de casación se interpuña contra a sentenza ditada polo TSX de Murcia con data do 29 de novembro de 2018 (ECLI:ES:TSXMU:2018:2332), nun recurso en que, ante a dificultade de realizar lotes dos bens que integran unha comunidade, os comuneiros optaron por levar a cabo unha poxa xudicial voluntaria para facer a repartición de acordo cos prezos de mercado, poxa na cal un dos comuneiros adjudicou para si todos os bens, pagándolles aos demais a súa participación (os bens pertencíanlles proindiviso a partes iguais) en metálico, de conformidade cos artigos 404 e 1062 CC.

Esta sentenza finalizaba dicindo no FD 3.^o que:

“A outra conclusión chega non obstante a sala ao entender que a escritura de división debe tributar por imposto sobre actos xurídicos documentados, como o propio actor entendeu ao presentar a súa autoliquidación, aínda que agora diga o contrario e solicite a devolución de ingresos indebidos. Ao contrario do que di na demanda, é evidente que se dan os requisitos para que se produza a devindicación e o feito imponible deste imposto. Ademais do outorgamento dunha escritura pública, é evite que esta ten contido valuable e acceso ao Rexistro da Propiedade conforme o disposto no art. 61 do Regulamento do imposto de transmisións patrimoniais e 30 e seguintes LITP”.

- Valor de referencia no IAXD.

A DXT, na consulta V2496-23, do 18 de setembro, analiza un caso de extinción dun condominio formado por 27 propietarios, que recae sobre unha vivenda. A extinción de condominio fíxose mediante adjudicación a un copropietario (5%) que compensa os demais. Adquire o 95%. Características do inmovible: ano de construción, 1976; en mal estado, require dunha reforma integral para poder habitalo. Valor pactado: 45.000 €, valor de referencia: 90.468,85 €.

A DXT responde do seguinte xeito:

“Vaise disolver a comunidade de bens que existe sobre un inmovible e váiselle adjudicar o inmovible ao consultante, que vai compensar con diñeiro o resto dos comuneiros. A operación quedará suxeita á modalidade de actos xurídicos documentados, cuxa base imponible, con independencia da valoración que desen os comuneiros, se deberá determinar segundo o establecido no artigo 30 do TRLITPAXD e conforme o artigo 10 deste pola parte que o consultante adquire, o 95 por 100 do inmovible; é dicir, deberá constar como base imponible o 95 por 100 do valor de referencia e liquidar por ese valor; posteriormente, se o consultante considera que a determinación do valor de referencia prexudicou os seus intereses lexítimos, poderá impugnar a autoliquidación e solicitar a súa rectificación nos termos establecidos no artigo 10 do TRLITPAXD”.