

E. EFECTOS FISCALES DERIVADOS DE LA ATRIBUCIÓN DE LA VIVIENDA FAMILIAR

E.2 Efectos fiscales derivados de la adjudicación de la vivienda habitual/familiar en la liquidación del régimen de separación de bienes. Extinción de condominio⁽¹⁾

Carmen López-Rendo Rodríguez

Profesora Titular de Universidad

Universidad de Oviedo

<https://orcid.org/0000-0003-3407-2363>

clrendo@uniovi.es

Resumen: En el presente capítulo se analizan los efectos fiscales derivados de la adjudicación a la liquidación del régimen económico matrimonial de separación de bienes, extinción de condominio en los principales impuestos: ITPO, AJD, IIVTNU e IRPF.

(1) El trabajo se enmarca en las actividades realizadas como miembro del Instituto de Derecho Europeo e integración regional (IDEIR) de la Universidad Complutense y en el Proyecto de investigación I+D «La protección jurídica de la vivienda habitual. Un enfoque global y multidisciplinar», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (PID 2021-124953NB-100) cuya investigadora principal es Matilde Cuenca Casas, Catedrática de Derecho civil de la Universidad Complutense de Madrid.



Palabras clave: *Adjudicación vivienda familiar, separación de bienes, extinción de condominio, ITPO, AJD, IIVTNU, IRPF.*

Abstract: *In this chapter, the fiscal effects derived from the award to the liquidation of the marital economic regime of separation of assets, extinction of condominium in the main taxes are analyzed: ITPO, AJD, IIVTNU and IRPF.*

Keywords: *Adjudication of family housing, separation of assets, termination of condominium, ITPO, AJD, IIVTNU, IRPF.*

Sumario: 1. Fiscalidad de la extinción de condominio de un único bien: vivienda habitual. 1.1 Adjudicación de la totalidad de la vivienda habitual a un cónyuge gratuitamente, sin compensación económica realizada en un convenio regulador homologado por sentencia judicial de divorcio. 1.1.1 Impuesto de sucesiones y donaciones (ISD). 1.1.2 Actos Jurídicos Documentados (AJD). 1.2 Adjudicación de la totalidad de la vivienda habitual a uno solo de los cónyuges con compensación. 1.2.1 Compensación en metálico. 1.2.2 Compensación en otros bienes. 1.2.3 Con compensación mediante asunción del pago del préstamo hipotecario, liberando al otro condómino. 2. Fiscalidad de extinción de condominio sobre varios bienes con diferentes orígenes. 3. Fiscalidad de extinción de condominio sobre varios bienes con un mismo origen. 4. Excesos de adjudicación en el IRPF. Bibliografía.

1. FISCALIDAD DE LA EXTINCIÓN DE CONDOMINIO DE UN ÚNICO BIEN: VIVIENDA HABITUAL

En este apartado se analizarán varios supuestos que con frecuencia se producen en los casos de extinción del régimen de separación de bienes.

La extinción del condominio⁽²⁾ presenta la problemática fiscal de los excesos de adjudicación, que pueden ser evitables o inevitables al ser indivisibles o desmereciendo mucho con la división y motivados por su no compensación o por su compensación en metálico en especie (bienes).

Deberá tenerse presente que la exención del artículo 45. I. B) del TRITPOYAJD no se aplica al régimen económico de separación de bienes, tal como lo ha declarado la STS, Sala 3.^a, sección 2.^a de 30 de abril de 2010⁽³⁾.

(2) GUERRA REGUERA, M., *Consecuencias Fiscales de la Extinción de una Comunidad de Bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, Orón Moratal, G, «La extinción de condominio y sus efectos fiscales», *Quincena Fiscal*, 10, 2023.

(3) Ver CALVO VÉRGEZ, J, «Fiscalidad de las operaciones de disolución y liquidación de los regímenes económicos matrimoniales: en torno a la STS de 30 de abril de 2010», *Diario La Ley*,



1.1 **Adjudicación de la totalidad de la vivienda habitual a un cónyuge gratuitamente, sin compensación económica realizada en un convenio regulador homologado por sentencia judicial de divorcio**

Doña Ana y Don Juan tienen un patrimonio en común compuesto únicamente por su vivienda habitual que les pertenece al 50% proindiviso. Deciden disolver su matrimonio y en el convenio regulador acuerdan liquidar el régimen económico matrimonial de separación de bienes y adjudicar al 100% la propiedad de la vivienda habitual a Doña Ana, sin compensación a Don Juan.

¿Qué repercusiones fiscales tiene este acuerdo?. Para contestar a esta pregunta deben examinarse los impuestos que se detallan a continuación.

1.1.1 *Impuesto de sucesiones y donaciones (ISD)*

El artículo 3.1.b) LISD dispone que constituye el hecho imponible: «*b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título, “intervivos”*».

A raíz de la STS, S.3.^a, sección 2.^a de 12 de julio 2022 núm. 963/2022. Ponente: Navarro Sanchís, el exceso de adjudicación que tiene lugar con la atribución a uno de los ex cónyuges la vivienda habitual no está sujeta al impuesto sobre donaciones⁽⁴⁾. Sus argumentos jurídicos se sintetizan en los siguientes:

A) Inexistencia de *animus donandi*, elemento esencial para que exista una donación.

núm. 7595, La Ley, 2011. De Castro esteller, V, «Tratamiento fiscal diferenciado en la liquidación de regímenes económico matrimoniales», *Indret*, 3/ 2011, pp. 1-14.

(4) Antes de esta STS, S.3.^a, sección 2.^a de 12 de julio 2022 núm. 963/2022, STS 3083/2022 – ECLI: ES: TS: 2022:083, el criterio era el contrario: Se estimaba sujeto al impuesto sobre Donaciones, siendo el sujeto pasivo el adjudicatario que recibe mayor porción, esto es el 100%, y la base imponible el valor del exceso. Si concurren las circunstancias del Artículo 20. 6.^º Y 7.^º LISD se aplicaba la reducción establecida en el citado precepto. Así lo afirmó la DGT en consulta de 21/09/2.007. Este criterio se refleja en la Consulta V1028-06 de 01/06/2006 en la disolución de la comunidad de bienes en cuestión se producen excesos de adjudicación, éstos deberán tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o según las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en función de su carácter lucrativo u oneroso, que vendrá determinado por la existencia o no de compensación económica.»; igualmente por la Resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2015, núm. 03910/2015/00/00, al declarar que «*si el exceso se produce a título gratuito, sin compensación alguna, el hecho imponible realizado quedaría sujeto al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. La consulta de la DGT V0143-2022, consideraba donación al exceso de adjudicación resultante de la aplicación de los valores de referencia, sin norma alguna que lo amparase. Criterio que no puede seguir manteniéndose a la luz de la STS núm. 963/2022 de 12 de julio 2022.



Si la adjudicación de la totalidad de la vivienda familiar se realiza en convenio regulador, aun cuando pudiera constituir un exceso de adjudicación a favor del comunero a quien se le adjudica el 100 %, no puede considerarse una donación a los efectos del artículo 615 del Código Civil, pues no existe el ánimo de liberalidad por parte del donante. La ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de las partes intervenientes que, en el marco de las negociaciones de un convenio regulador de la separación, nulidad o divorcio, deciden de mutuo acuerdo la adjudicación de la vivienda habitual a favor de uno de los cónyuges.

B) Ausencia de escritura pública. Al realizarse la adjudicación del 100 % inmueble a uno de los ex cónyuges, el exceso de adjudicación gratuito estaría contenido en una sentencia de separación, nulidad o divorcio, lo que determina que el negocio jurídico realizado sería nulo puesto que las donaciones de inmuebles deben constar en escritura pública, tal como dispone el artículo 633 del CC, siendo un requisito de forma *ad solemnitatem*.

C) Regulación específica. Con carácter general, los excesos de adjudicación declarados provengan de una disolución matrimonial o de cualquier otra causa de división de la cosa común, están regulados en la Ley del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concreto en el artículo 7.2 B, con exclusión del ámbito objetivo del ISD.

D) Caso de no sujeción. En el presente caso, se aplica el artículo 32.3 del RTPOYAJD, que dispone la no sujeción al TPO de los excesos declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución matrimonial cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno solo de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

En consecuencia, desde la Sentencia del Tribunal Supremo, sala 3.^a de 12 de julio de 2022, Doña Ana no tributaría por el Impuesto de sucesiones y donaciones.

1.1.2 *Actos Jurídicos Documentados (AJD)*.

¿Abonaría Doña Ana el impuesto de actos jurídicos documentados? No procede sujeción por AJD, al haberse realizado la liquidación del régimen de separación de bienes y adjudicación en convenio regulador homologado por sentencia judicial, que no son documentos notariales y por consiguiente no está sujeto a AJD.



1.2 Adjudicación de la totalidad de la vivienda habitual a uno solo de los cónyuges con compensación⁽⁵⁾

Se genera un exceso de adjudicación derivado de disoluciones matrimoniales o de cambio de régimen económico matrimonial, cuya fiscalidad varía según se abone en metálico, mediante la adjudicación de la totalidad del préstamo hipotecario o con bienes privativos.

1.2.1 Compensación en metálico

Don Juan y Doña Ana al disolver su matrimonio acuerdan en el convenio regulador de su divorcio adjudicar el 100% de la vivienda habitual copropiedad de ambos al 50% a la esposa con la obligación de esta de compensar al Sr. Juan en metálico en la cantidad que corresponde a su cuota de participación en la misma. Para determinar las repercusiones fiscales que tiene este pacto, es preciso analizar los impuestos que se detallan a continuación.

1. Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante ITPO).

El artículo 32.3 del Reglamento de ITPO y AJD⁽⁶⁾ declara no sujetas al ITPO los excesos de adjudicación declarados derivados de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico matrimonial (todos), consecuencia directa de la adjudicación a uno de ellos de la vivienda habitual del matrimonio.

Para que se produzca la no sujeción al ITPO es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

A) La causa del exceso de adjudicación declarado debe ser onerosa, de forma que el comunero que se queda con la totalidad del bien compense al otro en metálico o en especie, puesto que si no existe compensación

(5) SERRANO DE NICOLÁS, A., «Fiscalidad del condominio desde una óptica de las categorías del Derecho Civil», *Revista Catalana de Dret privat (Societat Catalana d'Estudis Jurídics)*, vol. 21 2019, p. 233.

(6) Artículo 32.3 RITPAJD aprobado por Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo: «Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.»



el hecho imponible queda sujeto al Impuesto de Donaciones. La obligación de compensar al otro en metálico técnicamente no es un exceso de adjudicación, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común.

B) Se trate de excesos de adjudicación «declarados» por los propios sujetos pasivos, no procediendo en caso de excesos de adjudicación comprobados por la administración.

C) Que deriven de adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico matrimonial, consecuencia directa de la adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges⁽⁷⁾.

El Tribunal Supremo, entre otras, en STS 28 de junio 1999 reiterada en la STS, s.3.^a de 5/12/2023⁽⁸⁾, estima que no hay transmisión gravable en el impuesto de transmisiones patrimoniales (ITP) por el hecho de que uno de los copropietarios se adjudique la totalidad del inmueble, compensando al resto en metálico. La justificación radica en que *la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en las que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero*. [...] Se trata de una especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Esta obligación de compensar al otro o a los demás en metálico no es un exceso de adjudicación, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común[...].

2. Actos Jurídicos Documentados (en adelante AJD).

En cuanto al impuesto de actos jurídicos documentados, como afirmó la DGT en Consulta de 4 de abril de 2005, y STS Sala 3.^a, sección 2.^a del TS de 30 de abril de 2010 estará exento solo si lo disuelto es la sociedad de

(7) Si la compensación es en metálico y no deriva de disoluciones de matrimonio, esto es, si derivan de disoluciones de condominio voluntarias ordinarias en las que uno de los comuneros se adjudica el pleno dominio de una finca indivisible o que desmerezca mucho por su división, abonando la parte que le corresponde a los demás en metálico, tal «exceso de adjudicación» no está sujeto a Transmisiones Patrimoniales Onerosa por aplicación del art.7.2.b) TRLITP. El criterio que determina la no sujeción de los excesos en las comunidades ordinarias está contenido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1998, y 28 de junio de 1999, en las que declaró que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente y por tanto no es una operación susceptible de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7º.1.A del Texto Refundido.

(8) STS, s. 3.^a, DE 05/12/2023, núm 1634/2023. Ponente: Isaac Merino Jara. Id Cendoj: 28079130022023100372. Roj: STS 5535/2023 – ECLI: ES: TS:2023:5535.



gananciales, no cualquier otro régimen económico matrimonial, por disponerlo el artículo 45. I. B).3 del Texto Refundido)⁽⁹⁾.

Por ello, el adjudicatario del inmueble tributará por la cuota fija y gradual del AJD si la disolución del condominio se produjo en documento notarial⁽¹⁰⁾. Si la extinción del condominio se realizó ante el Juez o secretario judicial mediante convenio regulador⁽¹¹⁾ homologado judicialmente, no tributará por actos jurídicos documentados.

(9) En este sentido se ha pronunciado la STS Sala 3.^a, sección 2.^a del TS de 30 de abril de 2010. Ponente: Emilio Fries Ponce. STS 2351/2010. Ecli: ES: TS:2010: 2351.

(10) En un supuesto de disolución de condominio voluntaria ordinaria el Tribunal Supremo, S.3.^a, en sentencia de 24 de enero 2020 número 69/2020, Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés, ROJ: STS 133/2020. ECLI: ES: TS:2020:133, dispuso: «*La cuestión con interés casación consiste en “Determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”. La respuesta que damos, en consonancia con lo expuesto, es que la extinción de un condominio, en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible, que ya era titular dominical de una parte de este, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados». Reitera criterios expuestos en sentencia núm. 344/2019, de 14 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 5404/2017. Extinción de condominio dimanante de herencia de padres.» No se tributará, por tanto, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Sí se tributará, en cambio, por la modalidad de actos jurídicos documentados, no ya solo por la cuota fija (art. 31.1 TRITPyAJD), cuestión que es indiscutida, sino por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 TRITPyAJD».*

(11) A efectos de inscripción de los bienes inmuebles que los cónyuges o excónyuges tengan en común, deberá tenerse en cuenta los criterios de la Dirección General de Registros y del Notariado. Así la Resolución de la DGRN de 26/07/2016 con carácter general dispone que a efectos de su inscripción no es admisible que en el convenio se contengan estipulaciones relativas a bienes adquiridos antes del matrimonio, salvo en los siguientes supuestos: a) Adjudicación de la vivienda familiar, plaza de garaje y trastero vinculados funcionalmente a la vivienda como extensión de la misma, aunque registralmente tengan números registrales independientes. RDGRN 27/02/2015. b) Cuando se haya ejercido conjuntamente la acción de división de cosa común conforme el artículo 437.4. 4.^º de la LEC. Respecto a los cónyuges casados en régimen de separación de bienes la RDGRN de 15/09/2020: «*[...] este Centro Directivo ha manifestado reiteradamente que resulta admisible la inscripción de la adjudicación que mediante convenio regulador se realice respecto de los bienes adquiridos vigente el régimen de separación de bienes, pues, aunque dicho régimen está basado en la comunidad romana, esto no autoriza a identificar ambas regulaciones. Esta diferenciación resulta, en nuestro ordenamiento jurídico, del hecho de que el régimen económico-matrimonial de separación de bienes solo pueda existir entre cónyuges, así como de la afectación de los bienes al sostenimiento de las cargas del matrimonio, de las especialidades en la gestión de los bienes de un cónyuge por el otro, de la presunción de donación en caso de concurso de un cónyuge y de las limitaciones que para disponer se derivan del destino a vivienda habitual de un inmueble [...]. En el régimen de separación es posible que la liquidación sea innecesaria (por no existir deudas pendientes o por su conversión en una comunidad ordinaria), pero puede ocurrir lo contrario cuando existe un patrimonio activo común que no se desea seguir compartiendo o deudas de las que no se desea seguir respondiendo. Como señaló este*



La tributación en el impuesto de actos jurídicos documentados cuando la extinción de condominio se realiza en escritura pública ha venido planteado los siguientes problemas:

1) Base imponible del AJD. ¿La constituye únicamente el valor de la cuota adquirida o el valor total del bien?

La constituye exclusivamente el valor de la cuota que se adquiere y no el valor total del bien, tal como de forma reiterada lo ha venido estableciendo el Tribunal Supremo en las STS 1484/2018 de 9 de octubre de 2018; de 9 de octubre de 2018, reiterada por otras posteriores: STS 960/2019 de 14 de marzo de 2019, STS 970/2019, 969/2019, 966/2019; 377/2019 de 20 de marzo de 2019, STS 1058/2019 de 26 de marzo de 2019, STS 1013/2019 de 9 de julio de 2019; STS 1317/2019, de 4 de octubre de 2019; STS 1379/2019, de 16 de octubre de 2019; STS 1502/2019 de 30 de octubre 2019⁽¹²⁾.

El artículo 30.1 LITPO dispone que servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, y que cuando la base imponible se determine en función del valor de un bien inmueble, el valor de este no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 LITP, que en su apartado 2 establece que en el caso de bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario a fecha de devengo del impuesto, que es la fecha de la escritura.

2) ¿Puede una oficina liquidadora cobrar dos veces AJD? ¿una por la extinción de condominio y otra por el exceso de adjudicación?

Algunas oficinas liquidadoras intentan cobrar dos veces Actos Jurídicos Documentados, una por la extinción del condominio y otra por el exceso de adjudicación, basándose en que las Resoluciones de la Dirección General de Tributos V0952-18, de 11 de abril de 2018, y V2997-18, de 21 de noviembre de 2018, dicen que hay dos convenciones.

Centro Directivo en Resolución de 5 de diciembre de 2012, es lógico que, pactado el divorcio, se quiera evitar la relación que, por su propia naturaleza, impone tal proindivisión, por lo que la cesación de tal relación y, por tanto, la extinción de la proindivisión, puede ser objeto del convenio regulador.

(12) STS, S.3.^a, 1502/2019 de 30 de octubre 2019. Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. Roj: STS 3480/2019. ECL: ES: TS:2019: 3480.

La DGT de Cataluña asume el criterio del TS relativo a la base imponible en AJD de las extinciones de condominio en las consultas 73/19, 97/19, 116/19 y 135/19, todas de 15 de mayo de 2019.

La DGT del Ministerio de Economía y Hacienda asume de manera expresa el criterio del TS relativo a la base imponible en AJD de las extinciones de condominio en la consulta V3344-19, de 5 de diciembre de 2019 reiterado en la consulta V2713-20 de 04/09/2020, V2554-21 de 21/10/2021. Ver Serrano de Nicolás, A, «Fiscalidad del condominio desde una óptica de las categorías del Derecho Civil», *Revista Catalana de Dret privat (Societat Catalana d'Estudis Jurídics)*, Vol 21 2019, pp. 230-231.



Solo existe una única convención, pues el exceso de adjudicación inevitable es la única forma de extinguir el condominio, es decir, que forma parte intrínseca del negocio jurídico de disolución de la comunidad. Además, ahora queda más claro que hay una sola convención, pues la base imponible sería la misma tanto en la extinción de condominio como en ese pretendido exceso de adjudicación: solo el valor de la cuota que se adquiere.

Pero aun cuando se entendiera que hay dos convenciones, la segunda (el exceso) no cumple el requisito de ser inscribible, lo que se inscribe es la extinción del condominio, por lo que no reúne los requisitos del artículo 31.2 de la Ley del Impuesto, de manera que no podría quedar sujeto adicionalmente a Actos Jurídicos Documentados.

Además, la Resolución de la DGT V0110-19, de 31 de enero de 2019, posterior a las anteriores dice que solo hay un AJD por la extinción, lo que confirman también las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura de 3 de julio de 2014, de Andalucía de 5 de noviembre de 2015, de Castilla La Mancha de 11 de octubre de 2010.

3. Impuesto Plusvalía Municipal (IIVTNU).

No se producirá sujeción al impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana⁽¹³⁾ por aplicación del artículo 104.3 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Por último, hay que tener en cuenta que en el caso de que no se produzca la sujeción al IIVTNU con ocasión de la disolución de la comunidad de bienes, en la futura transmisión del terreno adjudicado al comunero que esté sujeta al impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, se entenderá que el inmueble fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando ambos comuneros adquirieron el inmueble) y no en la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes.

1.2.2 Compensación en otros bienes

Hasta la STS, sala 3.^a, de 30/10/2019, sentencia número 1502/2019⁽¹⁴⁾, la DGT en consultas de 3/11/2005; 12/06/2006 y 12/06/2007, afirmó que

(13) Ver BLANCO GARCÍA, A., y GARCÍA CARRETERO, B., «El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: Análisis crítico y propuestas de reforma», Madrid, 2021.

(14) STS, sala 3.^a de 30/10/2019, núm. 1502/2019. Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. STS 3480/2019. ECLI: ES: TS:2019: 3480. Id cendoj. 2807913002201910056.



para que tenga lugar el supuesto de no sujeción previsto en el Artículo 7.2. B, es necesario que haya compensación y que ésta sea en metálico, pues en otro caso estaremos ante una permuta, que debe tributar como tal (aplicación del Artículo 23 del Reglamento del ITPO y AJD).

Este criterio fue modificado por la STS 1502/2019 de 30/10/2019 al llegar a la conclusión siguiente:

1. «*La extinción completa de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.*

2. *En aquellos supuestos en que la adjudicación a un copropietario del bien que, hasta ese momento, se encontraba en comunidad, comporte la completa extinción del condominio y, además, de producirse un exceso de adjudicación, exista una compensación que opere como un elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario, resulta aplicable el artículo 7.2. B) TRITPAJD, que describe un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO dando lugar, en consecuencia, a la tributación por AJD (SSTS 1013/2019, de 9 de julio, rca 5663/2017; 411/2019, de 26 de marzo, rca 5070/2017; 344/ 2019, de 14 de marzo de 2019, rca 5404/2017). En efecto, en primer término, debe significarse que el artículo 4 TRITPAJD establece que “a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.*

3. *Sobre la aplicabilidad de esta exoneración de tributación por TPO al caso de división de cosa común, fuera de las operaciones de división hereditaria, que es el expresamente contemplado en el artículo 7.2. B) TRITPAJD, se ha pronunciado reiteradamente esta Sala en casos en que la adjudicación se realiza a uno de los comuneros, con extinción del régimen del condominio. Así, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999, dictada en el recurso de casación en interés de la ley 8138/1998 (ES: TS:1999:4571), hemos considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus res-*



pectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particial y no dispositivo. Por otra parte, también negamos allí la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a un comunero. La base normativa de la aplicación de la exoneración de TPO prevista en el 7.2. B) del TRITPAJD también a las comunidades de bienes no hereditarias, es la remisión que efectúa el artículo 406 del CC al régimen normativo de las divisiones hereditarias.

Por tanto, como regla general, desde el punto de vista de la ley tributaria, el artículo 7 TRITPAJD define el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se grava con carácter general todo tráfico civil de bienes o derechos que se produce en nuestro sistema jurídico, movimientos o desplazamiento entre sujetos de derecho, cualquiera que sea el negocio jurídico a través del que se instrumente, y siempre que no deriven de una operación societaria en que se aplicaría el impuesto de Operaciones Societarias. Se trata pues de una modalidad que tiene por objeto el desplazamiento de un derecho patrimonial con causa onerosa que viene constituida, para cada parte contratante en la prestación que recibe de la otra (art. 1274 CC) y en la que el resultado es siempre el cambio de titularidad de ese derecho, de manera que fundamento del gravamen se encuentra en la capacidad económica que se pone de manifiesto con esa adquisición. Sin embargo, al adjudicarse a uno de los copropietarios un bien inmueble indivisible extinguiéndose, en consecuencia, el condominio que existía sobre el mismo, emerge el supuesto de no sujeción que, como excepción prevé el artículo 7.2 B TRITPAJD, por cuanto, en estos casos, aquél participe que resultó adjudicatario, ya era titular dominical de una determinada participación y, a través de una única convención –como acontece en el caso que nos ocupa– se le adjudica la totalidad del pleno dominio, mediante la compensación en dinero equivalente a su respectiva participación al otro propietario del inmueble, no existiendo, por ende, exceso de adjudicación. Dicho en otras palabras, en estos casos no existe transmisión patrimonial sino, simplemente, la especificación de un derecho preexistente».

En definitiva, si las diferencias de adjudicación existentes son consecuencia de la indivisibilidad de los bienes, la compensación puede realizarse en metálico, asumiendo deudas hipotecarias o adjudicando bienes mediante dación en pago.

La clave para mantener la tributación por el AJD, es que los bienes que se adjudiquen no sean privativos, sino que previamente estuvieran en si-



tuación de condominio, pues en este caso no se producirá transmisión alguna, se produciría una disolución de comunidad con especificación de derechos⁽¹⁵⁾. Por el contrario, si se trata de bienes privativos de uno de los comuneros el que se utiliza para la compensación, si habrá transmisión gravable en el ITP.

1.2.3 *Con compensación mediante asunción del pago del préstamo hipotecario, liberando al otro condómino*

Me estoy refiriendo al siguiente supuesto de hecho: dos cónyuges co-propietarios al 50% proindiviso de un inmueble que tiene un valor de 200.000€ y está gravado con un préstamo hipotecario con un saldo pendiente de 100.000€, por lo que el valor «neto» sería de 100.000€. De tal valor neto, 50.000€ sería el valor teórico de la parte de cada uno y análogo valor teórico tendrá la deuda para cada uno de ellos. En tal supuesto uno de los condóminos de adjudica el pleno dominio y en pago de la parte del otro condeño, asume la totalidad de la deuda del préstamo hipotecario.

Por exigencias de las entidades acreedoras los deudores lo son siempre (o casi siempre) con carácter solidario, ahora bien, tal carácter solidario es simplemente frente a la entidad de crédito, ya que en la relación interna entre codeudores cabría hablar de una mancomunidad en la deuda, de ahí que la asunción de la totalidad del préstamo supone frente al otro condeño extinguir su parte de deuda, aunque la relación con la entidad acreedora del primero no haya cambiado (salvo por pasar a ser el único deudor, si acepta la liberación del otro).

No se realiza un pago en metálico de la parte del otro comunero, pero en la práctica el resultado es equivalente, al quedar liberado de una obliga-

(15) Esta doctrina ha sido asumida por la Dirección General de Tributos y así se observa en su respuesta a las recientes consultas V1901-21, de 17 de junio, y V2889-21, de 17 de noviembre. En ellas, el órgano consultivo declara que «*En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2. B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.*»



ción de pago de una cantidad de metálico el comunero que sale del condominio, por lo que, tratándose de un bien indivisible o que desmerece por su división no es sino la concreción de un derecho abstracto preexistente sobre un bien concreto, de forma que no debe quedar sujeto a TPO.

Así lo ha entendido el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 7 de diciembre de 2007, al afirmar que en este supuesto debe ser aplicable la doctrina del Tribunal Supremo (que tantas veces hemos repetido), ya que no se trata de un exceso de adjudicación, sino de la materialización o concreción de una cuota ideal en un bien concreto. Por tanto, no está sujeto a ITPO.

También la DGT en Consulta de 23/01/2009, entiende que no procede la tributación por ITPO en este supuesto, afirmando que también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común. (Por cierto, en el supuesto previsto en la citada consulta el exceso fue satisfecho en parte mediante la asunción de parte de la deuda y en parte en metálico).

De esta manera, no constituye una operación sujeta a la modalidad ITPO el exceso de adjudicación del que se beneficia uno de los comuneros al recibir un inmueble, cuando a cambio asume la parte de deuda de los otros copropietarios en el préstamo hipotecario común solicitado para pagar el precio de dicho inmueble, en un importe equivalente al valor del exceso (DGT CV 11 de septiembre de 2009, EDD 234538; DGT CV 28 de octubre de 2010, res. 2367/2010(20); DHF Vizcaya 21 de octubre de 2011, JUR 201214956(21); TSJ Asturias 30 de abril de 2012, EDJ 90915).

Debe entenderse por otro lado que la operación tampoco podrá quedar sujeta como adjudicación expresa en pago de asunción de deuda (art. 7.2. A) TRLITPAJD), puesto que la única convención realizada es la disolución de una comunidad sobre un bien indivisible no sujeta a TPO, aunque accidentalmente pueda llevar consigo una asunción de deuda (art. 4 TRLITPAJD).

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, sala 3.^a, en sentencia número 1502/2019 de 30/10/2019, Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, que considera dinero metálico la subrogación en un préstamo hipotecario.

Esta compensación onerosa, mediante la asunción íntegra del préstamo hipotecario o en especie a modo de dación en pago, ha sido reconocida por la DGT, entre otras, en la consulta V2889-21, de 17/11/2021⁽¹⁶⁾.

(16) RDGT CV V2889-21, de 17 de noviembre de 2021 contempla el supuesto de dos disoluciones de una copropiedad por terceras partes indivisa de un inmueble adquirido por herencia de su padre y cinco inmuebles adquiridos por herencia de ambos padres con cuotas distintas y desean asignarse las propiedades individualmente realizando sobre el conjunto adjudicaciones proporcionales a sus haberes, que, como se ha indicado, son sobre determinados bienes desiguales. Pues bien, afirma la



2. FISCALIDAD DE EXTINCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE VARIOS BIENES CON DIFERENTES ORÍGENES

Esta situación se produce en la siguiente situación: «El Sr. Pedro y la señora Ana tienen un patrimonio común compuesto por su vivienda habitual de 300 m², dos garajes y un trastero sitas en Madrid en Paseo de la Habana adquiridos por compraventa durante su matrimonio en régimen de separación de bienes en el año 1990, que les pertenece al 50% en pro indiviso. Además, son propietarios al 50% *pro indiviso* de un chalet en Marbella (segunda vivienda) adquirido mediante donación de una tía de ANA en el año 2000, así como un local de negocio de 50 m² en Málaga adquirido al 50% mediante compraventa en el año 2017 y deciden disolver su matrimonio y en el convenio regulador acuerdan liquidar el régimen económico matrimonial de separación de bienes y adjudicar la propiedad de la vivienda habitual, garaje y trastero al 100% a la Señora Ana, y el chalet y el local al esposo Pedro. ¿Qué repercusiones fiscales tiene este pacto?

Si la extinción de condominio se realiza sobre varios bienes que tienen diferentes orígenes, la DGT (entre otras V2300-17, de 12 de septiembre, V0257-18 de 6 de febrero de 2018, V1001-18 de 18 de abril de 2018 o V1345-18 de 23 de mayo de 2018, V0036-20 de 13 de enero de 2020⁽¹⁷⁾), aunque hay

DGT, tomando como referencia específica la sentencia citada del TS de 30/10/2019, número 1502/2019 que:(I) No estamos ante una única comunidad, sino ante tantas comunidades como inmuebles.(II) Si todos los bienes son indivisibles y las adjudicaciones son inevitables por dicha indivisibilidad, las disoluciones simultáneas de todas las comunidades con compensación en especie de bienes que tienen en el conjunto de comunidades, formando a la poste lotes equivalentes, no incide adicionalmente en TPO, sino exclusivamente en AJD. Es decir, aunque estemos ante una disolución simultánea de tantas comunidades como inmuebles, sin embargo, la DGT reconoce una interconexión entre las mismas, permitiendo el «trasvase» o «intercambio» de inmuebles como medio de compensación sin incidir en TPO, siempre que se respete la adjudicación por indivisibilidad inevitable a uno.

(17) RDGT CV0036-20 de 13/01/2020: «*Existen dos comunidades de bienes sobre varios inmuebles originadas por dos adquisiciones mortis causa distintas. Por lo tanto, al tratarse de dos condominios distintos, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes que deben realizarse de forma separada e independiente. En cada uno de estos negocios habrá que analizar cómo se efectúa la adjudicación de los bienes para determinar su tributación. Así, si lo que se realiza es una permute de los porcentajes de participación entre los cotitulares de los bienes deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del Reglamento del impuesto. Si, por el contrario, se produce una disolución de la comunidad habrá que determinar, conforme a lo anteriormente expuesto, si se producen excesos de adjudicación y en su caso, si esos son onerosos o lucrativos. En el supuesto de producirse excesos de adjudicación, compensando el comunero al que se le adjudique el exceso al resto por las diferencias que existen a su favor, habrá que determinar si se aplica la regla general que da lugar a la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.2 b) del texto refundido por el comunero que recibe el exceso, o bien la excepción conforme a lo previsto en el artículo 1062 del Código Civil, en cuyo caso, dará lugar a la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable, documento notarial, de acuerdo con*



muchas más) considera que hay varias comunidades y no una sola (salvo que se trate de bienes adquiridos por cónyuges casados en régimen de separación de bienes según una Consulta de la DGT de 21 de enero de 2016) y estima que debe extinguirse el condominio de forma separada sobre cada bien, sin excesos de adjudicación o con excesos inevitables.

Si, por el contrario, la extinción del condominio se realiza globalmente sobre todos los bienes, la DGT entiende que hay permuta de cuotas entre comuneros que tributa en ITPO.

La DGT estima que se trata de tantas como títulos o conceptos concurren, pues cada una tiene su propia individualidad derivada de su distinto origen (DGT CV 17 de octubre de 2011, EDD 279453; Consulta vinculante V0036-20 de 13/01/2020) y no una sola comunidad. Así, por ejemplo, si A y B son copropietarios al 50% de una vivienda y de un vehículo, el primero adquirido por compraventa, y el segundo por herencia, según la DGT no puede decirse que exista una sola comunidad de bienes formada por la vivienda y el vehículo, sino que existen dos comunidades independientes y autónomas, una sobre la vivienda, y otra diferente sobre el vehículo.

En consecuencia, la DGT entiende que la disolución de tales comunidades no puede tratarse como si fuera una única comunidad, sino que cada una de ellas debe disolverse autónomamente sin excesos, con los bienes que la componen.

Si no es posible que no haya excesos, éstos deberán compensarse con dinero, pero nunca con los bienes que integren las otras comunidades, por mucho que los comuneros sean los mismos.

Quiere ello decir que en la disolución de cada comunidad de bienes no es conveniente intercambiarse las cuotas que corresponden a cada comunero en una y otra comunidad de bienes, pues tal operación equivaldría a

lo previsto en el artículo 31.2 del texto refundido. En este último supuesto, en la valoración del cumplimiento de los requisitos previstos para aplicar la excepción se debe observar que, para determinar el supuesto de indivisibilidad del bien o desmerecimiento por la indivisión, al existir en cada una de las comunidades una cotitularidad sobre varios bienes, habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisibles, el conjunto de todos si puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. De ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evite el exceso o lo minore, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determinaría la sujeción al impuesto. Por último, si se produce una disolución simultánea de las dos comunidades en las que existen excesos de adjudicación y se originan compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permite la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiaren inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento del impuesto».



un exceso de adjudicación con compensación en especie, que quedaría sujeto a la modalidad TPO del ITPAJD, es decir, como permuta según el criterio interpretativo realizado por la DGT, que está siendo corregido por el Tribunal Supremo.

Dicho en otros términos; a la hora de disolver esas comunidades no cabe tener en cuenta de forma conjunta todos los bienes de todas ellas, como si se tratara de una única comunidad, para formar lotes equivalentes y, en su caso, compensar en metálico el exceso de adjudicación que resulte inevitable, sino que la compensación de excesos de adjudicación inevitables que se produzcan en la partición de cada una de las comunidades, para evitar la sujeción a la modalidad de TPO, debe ser compensada en metálico (DGT CV 3 de noviembre de 2011, EDD 291773; DGT CV 17 de octubre de 2011, EDD 2011/279453; DGT CV 24 de mayo de 2011, EDD 128288; DGT CV 17 de febrero de 2011, EDD 18288; DGT CV 27 de julio de 2009, EDD 216450; DGT CV 23 de julio de 2009, EDD 216365).

En definitiva, cada disolución de cada comunidad constituye un negocio jurídico diferente, y como tal cada uno debe ser tratado separadamente (DGT CV 22 de septiembre de 2011 EDD 2011/257241) V0036-20 de 13/01/2020, con lo que no cabe sustituir la compensación en metálico que proceda como consecuencia de un exceso de adjudicación producido en la disolución de una, por la entrega de bienes procedentes de los excesos de adjudicación resultantes de la disolución de otra comunidad distinta, pues en tal caso la operación tributaría como permuta –exceso de adjudicación en una comunidad, de un lado, y compensación en especie mediante la cesión de bienes procedentes de un exceso de adjudicación en otra comunidad, de otro– (DGT CV 17 de octubre de 2011, EDD 279453; CV V0110-19 de 17 de enero de 2019⁽¹⁸⁾).

Así, en un supuesto en el que varios propietarios en *pro indiviso* de varios inmuebles, perteneciéndoles unos por compraventa y otros por herencia, pretenden disolver estos pro indivisos en un único acto, haciendo lotes cuyo valor sea lo más similar posible a las respectivas cuotas de par-

(18) RGT CV V0110-19 de 17 de enero de 2019: «*Nos encontramos ante tres comunidades de bienes en la que cada comunidad se debe disolver sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos sean inevitables y se compensen con dinero, en cuyo caso la disolución de cada comunidad de bienes, solo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD. Segunda: Si en la disolución de las referidas comunidades de bienes no se cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutes estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto».*



ticipación, efectuándose las compensaciones económicas que fueran necesarias por los excesos de adjudicación que se pudieran producir, la DGT advierte (DGT CV 22 de septiembre de 2011 EDD 2011/257241): *si bien es cierto que todos los inmuebles son propiedad de las mismas personas y por idéntico porcentaje, no lo es que todos los inmuebles constituyan una única comunidad de bienes, sino que se trata de dos comunidades de bienes. Una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia, y otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento de la compraventa en pro indiviso. Ello significa que los comuneros no pueden intercambiar inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si se tratara de una adjudicación de los bienes de una única comunidad, pues tal intercambio tendría la consideración de permuto y estaría sujeta como tal a la modalidad TPO. En síntesis, si la adjudicación de inmuebles de cada comunidad se realiza de forma separada y en cada una de ellas la adjudicación se realiza formando tres lotes lo más equivalentes que sea posible y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar lotes equivalentes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben, dado que las comunidades de bienes no realizaban actividades empresariales, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estará sujeta a la cuota gradual de AJD, documentos notariales, del ITPAJD. Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumple los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar inmuebles de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de AJD, documentos notariales, del ITPAJD, relativa a la disolución de la comunidad de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de TPO del mismo impuesto.*

Las consecuencias prácticas que esta doctrina conlleva desde la perspectiva de la tributación por la modalidad ITPO de los excesos de adjudicación son las siguientes:

– Derivados de herencias. Tres personas (A, B y C) son condueñas en pro indiviso por terceras partes de una casa por título de herencia de su padre (valorada en 100), y de una parcela urbana por título de herencia de la madre (valorada en 200), nos encontramos ante dos comunidades



hereditarias distintas (herencias de los dos padres), con lo que si su disolución se articulase adjudicando a uno de los comuneros (A) el pleno dominio de la casa y a los otros dos (B y C) la parcela en *pro indiviso*, en realidad se estarían produciendo en ambas comunidades excesos de adjudicación compensados en especie –en concreto, con la participación de cada comunero en el bien del que no son adjudicatarios–, que tributarían por la modalidad TPO del ITPAJD como una permuta, siendo sujeto pasivo cada uno de los comuneros-permutantes por los bienes que reciba –A por el exceso de 66,66 que obtiene con la adjudicación de la casa, y B y C por el exceso de 66,66 que cada uno obtiene con la adjudicación de la parcela– (DGT CV 3 de noviembre de 2011, EDD 2011/291773).

– Y lo mismo sucedería si los mismos comuneros fuesen copropietarios de unos determinados bienes adquiridos por actos *inter vivos*, y de otros bienes adquiridos *mortis causa* (DGT CV 17 de febrero de 2011, EDD 2011/18288), o si unos les perteneciesen por compraventa, otros por donación, y otros por herencia (DGT CV 22 de diciembre de 2011, EDD 325789).

En este sentido, cuando por aplicación de la doctrina de la DGT puedan existir razones para sostener que concurren varias comunidades de bienes distintas susceptibles de ser apreciadas por la Administración tributaria, es recomendable disolver cada una de manera separada –sea en un único documento o en distintos–, previendo primeramente la compensación en metálico de los eventuales excesos de adjudicación que puedan producirse, de forma también independiente en cada comunidad, para posteriormente consignar que las deudas pecuniarias recíprocas nacidas entre los comuneros como consecuencia de las obligaciones de pago en metálico asumidas por cada uno quedan extinguidas por compensación en la parte concurrente (arts. 1195 a 1202 CC).

Así, por ejemplo, en el primer supuesto estudiado (DGT CV 3 de noviembre de 2011 EDD 291773), sería aconsejable particular primero la disolución de la comunidad existente sobre la casa, de manera que se adjudique en su totalidad a A, que se obliga a compensar en metálico a B y C (33,33 a cada uno), con lo que siendo el bien indivisible el exceso de adjudicación no quedaría sujeto a la modalidad TPO.

Posteriormente, se articularía en el mismo documento la disolución de la comunidad sobre la parcela urbana, adjudicándose *en pro indiviso* y por iguales partes a B y C, que se obligan a compensar en metálico a A (33,33 cada uno), con lo que siendo el bien indivisible el exceso de adjudicación tampoco quedaría sujeto a la modalidad TPO.

Como de la disolución de ambas comunidades han surgido derechos de crédito recíprocos entre los tres comuneros, que son a la vez acreedo-



res y deudores los unos de los otros por idéntico importe (33,33), a ren- glón seguido se consignaría en el documento de disolución la extinción de esos derechos de crédito por compensación.

El Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes, ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción del condominio, por ello la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina sobre la base de la regulación ofrecida por el Derecho Civil que es preciso aplicar.

En el Derecho civil se reconoce el patrimonio colectivo, esto es, un patrimonio conformado por bienes y derechos que pertenecen en común a varias personas procedentes de diferentes negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa, que se rigen por las normas civiles propias de la comunidad de bienes., siendo irrelevante el título de adquisición, así como si se formó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos.

El Tribunal Supremo está realizando una labor correctora del criterio hasta ahora sostenido por la Dirección General de Tributos y aplicado por la Administración tributaria, disponiendo en la STS, s. 3.^a de 26/04/2024, núm 719/2024⁽¹⁹⁾, reiterado en la STS, s.3.^a, de 30/04/2024, núm 731/2024⁽²⁰⁾, el siguiente criterio interpretativo:

«FJ 3: conforme a las normas fiscales, artículo 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico... perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Dicho lo anterior cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hu-

(19) STS, s.3.^a núm. 719/2024. Ponente: José Antonio Montero Fernández. Roj: STS 2217/2024 – ECLI: ES: TS:2024:2217. Id Cendoj: 28079130022024100118.

(20) STS, s.3.^a núm. 731/2024 de 30/04/2024. Ponente: Isaac Merino Jara. Roj: STS 2218/2024 – ECLI: ES: TS:2024:2218. Id Cendoj: 28079130022024100119.



bieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.»

El Tribunal Supremo estima que es irrelevante para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B del TRITPAJD la existencia de uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno de los copropietarios. Lo trascendental es que los bienes inmuebles resulten indivisibles, y sea imposible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos.

En consecuencia, el Tribunal Supremo aplica el supuesto de no sujeción a ITPO y la sujeción a la modalidad de AJD en la operación de extinción de condominio de los mismos cotitulares en la que se adjudican los bienes a cada uno de ellos sin que medie exceso de adjudicación, corrigiendo el criterio de la Administración tributaria de liquidar el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas al considerar la existencia de permutes de cuotas y bienes de distintas comunidades, lo que ha tenido como resultado la estimación del recurso declarando el derecho del recurrente a la devolución del ingreso indebido junto con los intereses de demora devengados.

3. FISCALIDAD DE EXTINCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE VARIOS BIENES CON UN MISMO ORIGEN

En el supuesto de condominio sobre dos inmuebles (local y vivienda) que tenían un mismo origen, la adjudicación a cada uno de un inmueble con compensación en metálico en una misma escritura de extinción de condominio, no tributa por ITPO, si por AJD, por la cuota fija (art. 31.1. TRITPYAJD) más la cuota gradual (art. 31.2 del mismo cuerpo legal), tal como dispone la STS, S. 3.^a, núm. 1790 de 17/12/2020. Ponente: José Antonio Montero Fernández⁽²¹⁾. En esta sentencia se resolvía una extinción de condominio sobre dos inmuebles que pertenecían a los copropietarios en proindiviso y cuyo título de constitución del condominio era una única escritura de adjudicación de herencia de su madre. En la escritura de extinción de condominio, atendiendo al carácter indivisible de los bienes, se adjudicaron cada comunero el 100 % de cada finca que habita-

(21) STS, S. 3.^a, núm. 1790 de 17/12/2020. Ponente: José Antonio Montero Fernández. ROJ: STS 4398/2020-ECLI: ES: TS:2020: 4398. Id Cendoj: 28079130022020100665.

ba en concepto de domicilio habitual y permanente, resultando un exceso de adjudicación que quedó económicamente compensado.

La existencia de uno o varios condominios sobre dos inmuebles, correspondientes a dos copropietarios que se extingan por completo al adjudicarse los inmuebles a uno solo de los copropietarios al ser indivisibles, no es obstáculo para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B del TRITPAJD. Se viene exigiendo la indivisibilidad de los bienes que haga inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar tal como dispone el TS en STS 30 de octubre de 2019; 1013/2019 de 9 de julio; 411/2019 de 26 de marzo; 344/2019.

Sobre la aplicación de esta exoneración de tributación por ITPO al caso de división de cosa común, fuera de las operaciones de división hereditaria que es el expresamente contemplado en el artículo 7.2 b) TRITPAJD, se ha pronunciado reiteradamente el tribunal Supremo desde la STS 28 de junio de 1999, dictada en el recurso de casación en interés de Ley 8138/ 1998, que en su fundamento jurídico 3 establece: «[...] en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho con su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de una división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad es paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, el exceso en dinero».

El fundamento jurídico radica en que la disolución de una comunidad de bienes tiene carácter participial y no dispositivo, sin que exista una transmisión patrimonial sino una especificación de un derecho preexistente. Además el artículo 406 del CC remite al régimen normativo de las divisiones hereditarias, la cual debe entenderse realizada al artículo 1062, 1 del Código civil, que dispone: «Cuando una cosa sea indivisible o desmereza mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero».

Por el contrario, si la extinción de condominio se documenta mediante escritura pública, si tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, tanto por la cuota fija (Art.31.1 TRITPOyAJD) como la cuota gradual, al reunir los requisitos previstos en el artículo 3.2 del TRITPOYAJD determinándose la base imponible del impuesto en función del valor que se adjudique a cada comunero, tal como estableció la STS de 9 de octubre de 2018.

Si la extinción de condominio deriva de la liquidación o adjudicación del régimen de separación de bienes y esta se realiza en convenio regulador homologado en el Juzgado por el Juez o el letrado de la administración



de justicia, ninguna tributación se produciría por AJD al no ser documento notarial la resolución judicial que lo homologue.

4. EXCESOS DE ADJUDICACIÓN EN EL IRPF

La norma que regula este supuesto se encuentra en el artículo 33.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas:

«Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: a) en los supuestos de división de la cosa común, b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación, c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

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

Así como el artículo 33.2.3 del mencionado cuerpo legal tras la reforma sufrida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre:

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

El Tribunal Supremo, S.3.^a, en Sentencia Núm. 1269/2022 de 10/10/2022 Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde⁽²²⁾, analiza el su-

(22) STS, S. 3.^a, de 10 de octubre de 2022. Núm. 1269/2022. Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde. Id. Cendoj. 28079130022022100344. Ver Simón Yarza, ME, Extinción del

puesto de la disolución de la copropiedad sobre un inmueble, adjudicándoselo a uno de los copropietarios y compensado al otro en metálico realizando una interpretación del artículo 33 de la Ley del IRPF en virtud de la cual asienta el criterio de que si se transmite la copropiedad por el mismo precio de adquisición, seguirá exento de tributación en el IRPF del transmitente su parte indivisa. Ahora bien, en el supuesto que la transmisión se realice por precio mayor al de adquisición, en el transmitente se producirá una ganancia patrimonial sujeta al IRPF con los siguientes fundamentos jurídicos:

FJ 2.º: [...] 3.2. En principio, pudiera sorprender que, si como hemos visto, no hay transmisión gravable en el ITP, sino mera especificación de derechos, pueda hablarse de una «transmisión» gravable en el IRPF. El motivo de ello es que en el ITP, el hecho imponible es la transmisión, de forma que si ésta no existe, porque tan solo hay una especificación de derechos, no puede haber sujeción a este impuesto, y en cambio en el IRPF no se grava la transmisión, sino la existencia de una alteración patrimonial, por lo que cabe pensar que, en supuestos como el examinado, sí puede existir un gravamen en el IRPF.

3.3 La Inspección ha considerado que la existencia o no de la alteración patrimonial dependerá de que en la extinción del condómino se actualice o no el valor del inmueble que se adjudica a uno de ellos, de forma que si el valor del bien es el mismo que tenía cuando se adquirió, y cada copropietario solo recibe en compensación el valor que en su día le costó el bien, no habrá alteración patrimonial, ni, por tanto, ganancia o pérdida patrimonial; pero si se actualiza el valor del inmueble, sí considera que hay alteración patrimonial, lo que comporta, como ha ocurrido en el caso examinado, que se impute al copropietario que no se ha adjudicado el inmueble y ha recibido a cambio una compensación en metálico, una ganancia patrimonial en el IRPF.

Para alcanzar esta conclusión atiende al último párrafo del artículo 33.2 de la Ley 35/2006 que, como hemos visto, señala que «Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar; en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos» y considera que solo no habrá alteración patrimonial cuando no se haya producido una actualización en el valor de los bienes recibidos.

proindiviso en el IRPF (Comentario a la STS 3585/2022, de 10 de octubre de 2022), Nueva Fiscalidad 4,2022, pp. 191-203.



3.4 *Esta interpretación es compartida por esta Sala que considera, en términos coincidentes con los recogidos por el Abogado del Estado, que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio, tal y como recoge el artículo 33.2. LIRPF, ya que únicamente se especifica la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios. Ello comporta que, a efectos de futuras transmisiones, la fecha de adquisición no es la de adjudicación de los bienes a los copropietarios, sino la originaria de adquisición de dichos bienes.*

Ahora bien, para que esto se produzca es necesario, además, que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, lo que no ocurrirá en el caso de que se haya producido una actualización del valor del bien, pues en tal caso se habrá producido un exceso de adjudicación, entendido como diferencia de valor, que genera una alteración patrimonial. En el caso que se enjuicia, tal y como apreció la Administración, se ha generado una ganancia patrimonial en el Sr. José María por la diferencia entre la compensación en metálico percibida en la extinción del condominio y el 50% del precio de adquisición de la vivienda en 1983.

Consecuentemente, en los casos de división de la cosa común respetando la cuota de participación no hay alteración patrimonial, pero sí la habrá en los casos en que se produzca una actualización del valor del bien recibido, como ocurre cuando el copropietario recibe una compensación en metálico por un importe superior a la cuota que le correspondía en el condominio».

Este criterio ha sido reiterado en la STS, s. 3.^a de 05/12/2023. Ponente Isaac Merino Jara⁽²³⁾.

En conclusión, tras estas sentencias del Tribunal Supremo es necesario distinguir:

1.^º Si el valor exceso de adjudicación que se compensa en metálico es igual al valor del inmueble en el momento de la adquisición con la correspondiente actualización de valor, en tal caso no hay alteración de patrimonio a efectos del IRPF y por tanto no surge la obligación de tributar por tal impuesto.

2.^º Si el valor exceso de adjudicación que se compensa en metálico es distinto al valor del inmueble en el momento de la adquisición con la

(23) STS, s. 3.^a, de 05/12/2023, núm 1634/2023. Ponente: Isaac Merino Jara. Id Cendoj: 28079130022023100372. Roj: STS 5535/2023 – ECLI: ES: TS:2023:5535.

correspondiente actualización de valor, en tal caso sí hay alteración de patrimonio a efectos del IRPF y por tanto surge la obligación de tributar por tal impuesto, siendo la base imponible la diferencia del valor del exceso declarado en la disolución de comunidad y el valor del inmueble en el momento de la adquisición actualizado al momento de la extinción del condominio.

BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO GARCÍA, A., y GARCÍA CARRETERO, B., *El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: Análisis crítico y propuestas de reforma*, Ed. Reus, Madrid, 2021.
- CALVO VÉRGEZ, J., «Fiscalidad de las operaciones de disolución y liquidación de los régímenes económicos matrimoniales: en torno a la STS de 30 de abril de 2010», *Diario La Ley*, núm. 7595, La Ley, 2011.
- CASTRO ESTELLER, V. de, «Tratamiento fiscal diferenciado en la liquidación de regímenes económico-matrimoniales», *InDret*, 3/2011, pp. 1-14.
- GUERRA REGUERA, M., *Consecuencias Fiscales de la Extinción de una Comunidad de Bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- ORÓN MORATAL, G., «La extinción de condominio y sus efectos fiscales», *Quincena Fiscal*, 10, 2023.
- SERRANO DE NICOLÁS, A., «Fiscalidad del condominio desde una óptica de las categorías del Derecho Civil», *Revista Catalana de Dret privat* (Societat Catalana d' Estudis Jurídics), vol. 21 2019, pp. 223-233.
- SIMÓN YARZA, M. E., «Extinción del proindiviso en el IRPF (Comentario a la STS 3585/2022, de 10 de octubre de 2022)», *Nueva Fiscalidad* 4, 2022, pp. 191-203.

