



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Consecuencias fiscales de la extinción de una
comunidad de bienes.

Tax consequences of extinction of a community of
goods.

Autor/es

Elena Torralba Carrasco

Director/es

José Manuel Gavín Fernández

Facultad de Economía y Empresa: Programa Conjunto en Derecho y Administración y
Dirección de Empresas

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	3
I. INTRODUCCIÓN.....	4
1. CUESTIÓN A TRATAR	4
2. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.....	4
3. METODOLOGÍA A SEGUIR	5
II. CONCEPTO CIVIL DE COMUNIDAD DE BIENES	6
1. DEFINICIÓN.....	6
2. CLASES DE COMUNIDADES DE BIENES	8
2.1 En función del objeto sobre el que recae la comunidad.....	8
2.2 En función del origen de la comunidad.....	8
2.3 En función de si se concede o no al comunitario la facultad de solicitar la división de la comunidad.....	8
2.4 En función de la forma de organizarse.....	8
3. FORMACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES.....	9
3.1 <i>Mortis causa</i>	10
3.2 <i>Inter vivos</i>	10
4. EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES	11
5. NATURALEZA JURÍDICA DE LA EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES	13
III. COMUNIDADES DE BIENES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	14
1. INCIDENCIA FISCAL DE LAS COMUNIDADES DE BIENES	14
1.1 Ley General Tributaria.....	14
1.2 Tributación	14
2. DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES DE BIENES Y EXCESOS DE ADJUDICACIÓN	15
2.1 Introducción. Excesos de adjudicación.....	15
2.2 Excesos de adjudicación compensados y no compensados	16
2.3 Excesos de adjudicación evitables y no evitables	16
2.4 Pluralidad de comunidades de bienes	17
IV. CONSECUENCIAS FISCALES DE LA EXTINCIÓN TOTAL DEL CONDOMINIO	17
1. INTRODUCCIÓN	17
2. EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO SIN EXCESOS DE ADJUDICACIÓN	18
2.1 Introducción	18
2.2 ITPAJD	18
2.3 IRPF	22
2.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	23
3. EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO CON EXCESOS DE ADJUDICACIÓN COMPENSADOS	23
3.1 Introducción	23
3.2 ITPAJD	24
3.3 IRPF	29
3.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	30
4. EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO CON EXCESOS DE ADJUDICACIÓN GRATUITOS	31
4.1 Introducción	31
4.2 ISD e IS	31
4.3 IRPF	32
4.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	33
V. CONSECUENCIAS FISCALES DE EXTINCIÓN PARCIAL DE LAS COMUNIDADES DE BIENES.....	33
1. INTRODUCCIÓN	33
2. ITPAJD	35
3. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	37
4. IRPF	38
5. ID e IS	38

VI. EXTINCIÓN DE CONDOMINIOS E IVA	39
1. INTRODUCCIÓN	39
2. LA ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE CUYA ENTREGA SE CONSIDERA EXENTA DE IVA CONFORME AL ARTÍCULO 20 DE LA LIVA.....	40
3. LAS COMUNIDADES DE BIENES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO	41
4. CONSTRUCCIÓN DE EDIFICACIONES POR UNA COMUNIDAD Y POSTERIOR ADJUDICACIÓN DE LAS MISMAS A LOS COMUNEROS.....	41
VII. CONCLUSIONES	42
VIII. BIBLIOGRAFÍA.....	45
1. LIBROS Y REVISTAS	45
2. RELACIÓN JURISPRUDENCIAL Y DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA	46
3. NORMATIVA	49

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales.

AJD: Actos Jurídicos Documentados.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CC: Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

DGRN: Dirección General de Registros y Notariado.

DGT: Dirección General de Tributos.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITAPJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LITPAJD: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

OS: Operaciones Societarias.

RITPAJD: Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas

TRLRHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN A TRATAR

El objetivo del trabajo es analizar los principales efectos fiscales derivados de la extinción de una comunidad de bienes. Aunque, como se verá más adelante, pueden existir comunidades sobre diferentes derechos, el análisis se va a centrar en la extinción del condominio, es decir, en aquellos supuestos en los que los comuneros comparten proindiviso la propiedad de un bien y deciden acabar con esta situación. Para abordar dicho análisis, se van a diferenciar fundamentalmente tres supuestos, primero la extinción total sin excesos de adjudicación, segundo la extinción total con excesos de adjudicación compensados y con excesos de adjudicación gratuitos - pues las consecuencias tributarias son diferentes en cada caso-, y en tercer lugar, se va a dedicar un apartado a las denominadas extinciones parciales, por ser este un asunto sobre el que existen diversas posturas interpretativas enfrentadas. Para todos ellos, se va a examinar la repercusión que tiene la extinción en las diferentes modalidades del ITPAJD, así como en otros impuestos tales como el IRPF, el IIVTNU, el ISD y el IVA.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

La extinción de una comunidad de bienes es una cuestión a la que, en un momento u otro, muchas personas deben hacer frente a lo largo de su vida. No resulta extraño el supuesto de dos o más personas sean propietarias de un bien o derecho de forma conjunta y simultánea. Por ejemplo, esto ocurre cuando unos hermanos reciben uno o varios inmuebles proindiviso en la herencia de sus padres. Aunque los hermanos decidan mantener la comunidad durante un tiempo, es habitual que tarde o temprano los copropietarios decidan poner fin a esta situación promoviendo la extinción del condominio. Dicha extinción tiene importantes repercusiones fiscales en los diferentes tributos a los que puede afectar, dentro de los que destacan ITPAJD, IRPF, IS, IIVTNU, ISD e IVA. Sin embargo, en este tema se aprecia como la normativa actual no establece de manera completa y coordinada el tratamiento en cada uno de estos impuestos. Consecuencia de ello, en los últimos años, la jurisprudencia y la doctrina administrativa y científica han tenido que pronunciarse en numerosas ocasiones intentando aclarar cómo han de interpretarse las normas y cómo han de entenderse los diferentes supuestos de hecho, aunque no siempre se han puesto de acuerdo, dando lugar a muy variadas soluciones, incluso respecto a casos muy similares.

Ello ocurre especialmente en relación con el ITPAJD. La jurisprudencia y la doctrina no siempre coinciden en sus apreciaciones sobre qué operaciones deben tributar por la modalidad de TPO o la cuota variable de AJD, que son incompatibles entre sí y que resulta muy importante determinar ya que los tipos de gravamen de TPO son muy superiores a los de AJD. Por ello, los contribuyentes tratan de justificar que las operaciones que realizan encajan en el hecho imponible de la cuota gradual de AJD. En la siguiente tabla se indican los tipos impositivos aplicables en Aragón sobre la base imponible de la modalidad de TPO.

Tabla 1.1: Cuota tributaria y tipos impositivos de TPO en función del valor de los inmuebles

Valor bien hasta €	Cuota íntegra	Resto valor bien	TIPO
0	0	400.000,00	8,00%
400.000,00	32.000,00	50.000,00	8,50%
450.000,00	36.250,00	50.000,00	9,00%
500.000,00	40.750,00	250.000,00	9,50%
750.000,00	64.500,00	en adelante	10,00%

Fuente: BOA num.225, 21/11/2018

Por su parte, en el AJD en Aragón el tipo impositivo general aplicable sobre la base liquidable de los documentos notariales es del 1'5%.

En último lugar, me gustaría destacar mi interés personal en realizar un TFG en el ámbito tributario, fundamentalmente por dos razones, por un lado, porque ha sido una de las asignaturas que más me ha interesado durante mis estudios universitarios; y por otro, y relacionado con el primer motivo, porque esta materia es una de las opciones que planteo para enfocar mi carrera profesional.

3. METODOLOGÍA A SEGUIR

El siguiente trabajo va a consistir, principalmente, en el análisis de las comunidades de bienes en el ámbito tributario, poniendo énfasis en la tributación que se pone de manifiesto en la disolución de las mismas en diversos impuestos.

Para ello, se va a seguir la siguiente estructura, primero se va a comenzar por una breve introducción en la que se analiza el concepto civil de comunidad de bienes, haciendo hincapié en las diferentes clases que existen y en su origen. En este primer apartado, también hace referencia a la extinción del condominio y sus causas, así como a la

naturaleza jurídica de esta operación. El siguiente epígrafe se centra en la comunidad de bienes en el ámbito tributario, incluyendo su análisis fiscal y, en relación con su extinción, se realizará una primera aproximación al concepto de exceso de adjudicación, cuestión que va a ser muy relevante en el análisis posterior. En el apartado IV, se explican las consecuencias fiscales de la extinción total de la comunidad de bienes. Para ello, se estudian por separado la extinción del condominio sin excesos de adjudicación, con excesos de adjudicación compensados y con excesos de adjudicación gratuitos. Dentro de cada uno de estos apartados, se analizan las repercusiones en los diferentes impuestos en estas operaciones, véase, ITPAJD, del que procede un análisis en mayor profundidad por haber una mayor discusión en torno a el mismo, IRPF, IIVTNU, ISD y, en su caso, IS. Posteriormente, el epígrafe V se centrará en la extinción parcial de las comunidades de bienes, así como, de nuevo, su incidencia en las diferentes figuras impositivas. En este punto, resulta importante analizar las diferentes posiciones jurisprudenciales y doctrinales sobre la tributación de la conocida como extinción parcial. Por último, en el apartado VI se va a estudiar la incidencia que tiene la extinción del condominio sobre el IVA. Una vez desarrollado el cuerpo del trabajo, se estará en condiciones de emitir unas conclusiones sobre el tema examinado a lo largo del mismo.

II. CONCEPTO CIVIL DE COMUNIDAD DE BIENES

1. DEFINICIÓN

Para abordar el análisis pretendido en este trabajo debe comenzarse por definir el concepto civil de comunidad de bienes. El CC dedica el Título III del Libro Segundo a la comunidad de bienes. En concreto, el artículo 392 del CC dispone que «Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece proindiviso a varias personas». Si bien este artículo hace referencia exclusivamente al derecho de propiedad, se debe señalar, como lo hizo el TS en la Sentencia 1058/1998, de 14 de noviembre de 1998, que dicho artículo 392 «se refiere tanto a la propiedad como a otros derechos, lo que autoriza a que se puedan tener en comunidad no sólo bienes y derechos reales, sino también créditos».¹ El profesor CASTAN TOBEÑAS considera que el CC confunde los conceptos de comunidad de bienes y derechos, y el de la copropiedad o condominio, pues aunque

¹ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil), de 14 de noviembre de 1998 número de recurso 1058/1998.

tienen aspectos similares, la comunidad constituye el género y la copropiedad la especie.² Así pues, tanto la jurisprudencia como la doctrina están de acuerdo en que puede haber comunidad sobre derechos distintos del de propiedad. Por ello, podría decirse con mayor exactitud que hay comunidad cuando la *titularidad* de los derechos reales, de los derechos de crédito y la de patrimonios o masas patrimoniales, pertenece proindiviso a varias personas. No obstante, los preceptos del CC referidos a la comunidad de bienes se refieren fundamentalmente al supuesto más importante de comunidad, que es el de copropiedad.³ De hecho, el análisis que se va a realizar en los siguientes epígrafes de este trabajo se va a circunscribir al condominio, es decir, al supuesto en el que los comuneros comparten la propiedad de uno o varios bienes.

Para analizar la regulación de la comunidad de bienes, se debe acudir al segundo párrafo del artículo 392 del CC el cual dispone que «A falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título». Por supuesto, de acuerdo con el principio general del derecho por el cual la norma especial deroga a la general, las disposiciones especiales que resulten de aplicación a determinadas comunidades de bienes, como la comunidad hereditaria o la sociedad de gananciales, derogarán a este régimen general del CC, contenido en los artículos 392 y siguientes. Por su parte, en relación con la voluntad de las partes expresada en el contrato, la doctrina considera que si bien la autonomía de las partes puede derogar determinados preceptos, nunca puede afectar a la naturaleza esencial de la institución. Es decir, no serán válidos, entre otros, los pactos entre comuneros que limiten la condición de propietario de condómino o las facultades que de esta se derivan. En este sentido se pronuncia MANRESA Y NAVARRO.⁴

Es importante señalar que la comunidad de bienes requiere derechos de la misma naturaleza. El propio TS ha afirmado que no existe comunidad entre nudo propietario y usufructuario en tanto que son titulares de derechos no homogéneos.

En último lugar, se debe destacar el hecho de que la comunidad de bienes carece siempre de personalidad jurídica propia, aunque desarrolle una actividad empresarial. Esto

² CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. II, vol. I, 11^a edic., Editorial Reus S.A., Madrid, 1978, pp. 401 y 402

³ PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho Civil*, t. III, vol. II, Bosch, Barcelona, 1979

⁴ MANRESA Y NAVARRO, J.M, *Comentarios al CC Español*, t. III, Editorial Reus S.A., Madrid, 1976, pp. 516 y 517

significa que la comunidad de bienes no es titular de derechos y obligaciones, siendo los comuneros los que actúan en nombre propio frente a terceros. Esta característica diferencia a las sociedades de las comunidades de bienes.

2. CLASES DE COMUNIDADES DE BIENES

En este apartado se va a realizar una clasificación de las comunidades de bienes siguiendo al profesor CASTÁN TOBEÑAS⁵ profundizándose más en el último criterio, el referido a la forma de organización, por ser considerado el más relevante.

2.1 En función del objeto sobre el que recae la comunidad

- A) Singular:* cuando la comunidad recae sobre un único derecho.
- B) Universal:* cuando la comunidad recae sobre un patrimonio.

2.2 En función del origen de la comunidad

- A) Voluntaria:* comunidad constituida por acuerdo de las partes expresada en el contrato.
- B) Incidental:* comunidad constituida por un hecho ajeno a la voluntad de las partes.
Un ejemplo de ello es la comunidad hereditaria.

2.3 En función de si se concede o no al comunero la facultad de solicitar la división de la comunidad

- A) Ordinaria:* se reconoce al comunero la facultad de solicitar la división de la comunidad en cualquier momento.
- B) Forzosa:* por razones de orden público, de interés general o de terceros, se impide al comunero solicitar dicha división.

2.4 En función de la forma de organizarse

A) Comunidad romana o condominium iuris romani

También denominada comunidad ordinaria o por cuotas, la comunidad romana, con origen en el Derecho romano, se caracteriza porque en ella cada uno de los comuneros tiene atribuida una cuota ideal de participación sobre la cosa. Ello significa que cada cotitular tiene la propiedad exclusiva de su cuota, pudiendo disponer de ella ya sea para enajenarla, cederla o gravarla. Además, en la comunidad romana se le concede a cada condómino la posibilidad de realizar su cuota mediante el ejercicio de la acción de

⁵ CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil Español... cit.*, p. 402.

división. Ello le permite salir de la comunidad de bienes cuando así lo deseé. El rasgo distintivo de la comunidad romana es que está ordenada en función de los intereses particulares de los cotitulares. En este tipo de organización se considera que la comunidad ha de ser transitoria por ser una situación económicamente poco eficiente y generadora de conflictos entre comuneros. Por ello, se facilita la salida de los condóminos mediante la acción de división.

En el CC la comunidad romana es la regla general. Cada uno de los comuneros tiene plena propiedad sobre su cuota, pudiéndola realizar en cualquier momento (artículo 399 del CC) y así como ejercitar libremente la acción de división (artículo 400 del CC).

B) Comunidad germánica o condominium iuris germanici

La comunidad germánica o comunidad en mano común deriva del Derecho germánico. En este caso, la cosa pertenece a la colectividad de los comuneros, sin existir ninguna atribución ideal de cuotas para cada uno de ellos. Lo que se protege es el interés superior del grupo o colectividad. Ello se traduce en la imposibilidad de los comuneros de disponer de su cuota a favor de terceros ni de realizarla, puesto que no gozan de la acción de división. Su fundamento se encuentra en el vínculo personal que une a los copropietarios y, en este caso, la situación de comunidad se percibe como permanente y estable.

En el Derecho español existen ciertas comunidades especiales que se asemejan a la comunidad germánica como en los aprovechamientos comunales de pastos y leños y los montes vecinales en mano común. Otros ejemplos pueden ser la comunidad ganancial, puesto que durante su vigencia los cónyuges no pueden disponer de su cuota⁶, o la comunidad hereditaria, ya que a los herederos no les corresponde una participación sobre bienes concretos si no que poseen un derecho hereditario en abstracto.⁷

3. FORMACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES

La normativa no establece modos específicos de constitución de las comunidades de bienes; sin embargo, no resulta necesario puesto que, siguiendo a MIQUEL GONZÁLEZ,

⁶ LACRUZ MANTECÓN, M.L, *Síntesis del Derecho Civil vol. III. Familia y Sucesiones*, vol. III, Zaragoza, 2016, p. 111

⁷ LACRUZ MANTECÓN, M.L, *Síntesis del Derecho Civil vol. III. Familia y Sucesiones*, vol. III, Zaragoza, 2016, p. 219

«no hay modos específicos de constitución de la comunidad de bienes, sino que lo serán los modos de adquisición de los derechos»⁸.

3.1 *Mortis causa*

La comunidad hereditaria es una comunidad de origen legal que se forma en el momento en el que varios herederos aceptan la herencia hasta la división de la misma. Es una comunidad universal, nacida de modo forzoso y de carácter transitorio. Mientras subsista, cada sucesor tiene una cuota global sobre el conjunto de los bienes, denominada por la doctrina «derecho hereditario *in abstracto*». No obstante, no existirá la comunidad hereditaria cuando el causante haya determinado la partición de la herencia, de acuerdo con el artículo 1.056 del CC ni cuando la masa hereditaria esté integrada por un solo bien.

La comunidad de bienes tiene una naturaleza especial puesto que presenta aspectos típicos de la comunidad romana, caracterizada por la fijación de cuotas y la independencia de cada heredero, que goza de poder de disposición sobre su cuota, y de la comunidad germánica, en tanto que los herederos tienen un derecho a la herencia en su conjunto y no a cada uno de los bienes singulares, así como que deben actuar en mano común.

3.2 *Inter vivos*

En este supuesto, la creación de la comunidad de bienes no se deriva de la existencia de una herencia aceptada por una pluralidad de sucesores, sino que se produce entre personas vivas. La comunidad puede surgir por la concurrencia de voluntad de varios sujetos, porque decidan poner en común uno o varios bienes, o porque los adquieran conjuntamente con la finalidad de obtener un lucro, o como consecuencia de un hecho independiente de la voluntad de las partes. Un ejemplo de comunidad *inter vivos* voluntaria es la sociedad de gananciales, por la cual los cónyuges hacen comunes las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos. La sociedad de gananciales es una comunidad especial porque no hay cuotas ni disponibilidad sobre las mismas, sino que se asemeja a la comunidad germánica, tal y como ha considerado en múltiples ocasiones el TS⁹ y la DGRN. Por otro lado, la comunidad *inter vivos* también puede tener origen legal, como es el caso de la commixtión.

⁸ MIQUEL GONZÁLEZ, M.^a, *Comentario al artículo 392 del CC*, en Comentario del CC T.I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, p. 1.069

⁹ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (sala de lo Contencioso) de 18 de febrero de 2009, nº 1329/2009, recurso: 4/2007«El patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes; se trata de una especial comunidad, la propiedad en mano común».

4. EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES

De acuerdo con ARANA DE LA FUENTE Y GRAU RUIZ, las causas generales de extinción de la comunidad de bienes son comunes a las de los demás derechos reales, siendo la única causa exclusiva de las comunidades de bienes la división de la cosa común:

- 1º La consolidación de todas las cuotas en manos de un copropietario, mediante adquisición *inter vivos* o *mortis causa*, o mediante la usucapión de la cosa entera por un comunero.
- 2º La pérdida, desaparición o destrucción de la cosa.
- 3º La transmisión de la cosa común a un tercero.
- 4º La pérdida del derecho por todos los comuneros, por renuncia, prescripción adquisitiva, etc.
- 5º La conversión en una comunidad especial.
- 6º La división de la cosa común.

La siguiente explicación va a versar sobre esta última causa, la división de la cosa común, por ser característica de las comunidades de bienes. A este respecto, resulta especialmente importante el artículo 400 del CC en el que se dispone que «Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común». Tradicionalmente, se ha considerado la comunidad de bienes como una situación transitoria y no definitiva. Así lo ha hecho la Sentencia del TS de 25 de marzo de 1996, recurso 2551/1992¹⁰. Además, tanto la jurisprudencia, como la doctrina creen que es perjudicial¹¹ y antieconómica, «por no existir una dirección clara del aprovechamiento de la cosa común».¹² Por todo ello, se concede al comunero la acción de división con el objetivo de que tenga libertad para abandonar la situación de comunidad cuando quiera; para PÉREZ DE ONTIVEROS¹³ dicha facultad se configura como una acción irrenunciable, imprescriptible y absoluta. Cabe destacar que el artículo

¹⁰ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 25 de marzo de 1996, nº 228/1996, rec. 2551/1992

¹¹ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 9 de octubre de 1986 nº5343/1986

¹² LACRUZ MANTECÓN, M.L, *Síntesis del Derecho Civil. Personas y Bienes*, vol. I, Zaragoza, 2016, p. 385

¹³ PÉREZ DE ONTIVEROS, C., *División de la comunidad de bienes y exclusión de la acción de división*, Editorial Thomsom Reuters, 2014, pp. 55 y ss.

400 CC es norma imperativa del ordenamiento. En cuanto a su naturaleza jurídica, se considera que es un acto extintivo de la comunidad y modificativo del derecho de cada comunero. Atendiendo a la legitimación activa, para el ejercicio de la acción de división se debe ostentar la cualidad de copropietario o la titularidad del derecho que se comparte, que ha de ser previa al ejercicio que se pretende. Asimismo, tal y como se deriva de los artículos 403 y 405, también existe la posibilidad de que puedan hacerlo los acreedores, los cesionarios o los terceros. Por su parte, de acuerdo con la Sentencia del TS número 336/2005, de 13 de mayo de 2005, están pasivamente legitimados todos los comuneros, siendo necesario que la acción se dirija contra todos ellos.¹⁴

No obstante, hay ciertos límites para el ejercicio de esta acción. En primer lugar, existe la posibilidad de pactar la conservación de la cosa indivisa por un tiempo determinado que no exceda de diez años, con posibilidad de prórroga, tal y como se señala en el segundo párrafo del artículo 400 del CC. En segundo lugar, se debe analizar la indivisibilidad de la cosa común. En este punto, es importante realizar el siguiente apunte, cuando el CC hace referencia a la división, no se refiere únicamente a la división material, sino que comprende la división en sentido jurídico. Así pues, puede existir tanto indivisibilidad física como económica; esto significa que la cosa común será indivisible cuando no pueda dividirse materialmente, sin ser posible adjudicar a cada comunero una porción, pero también cuando quede inservible para el uso a que se la destina, se produzca un anormal desmerecimiento, u ocasione un gasto considerable. Esta reflexión es recurrente en la jurisprudencia, destacando la Sentencia del TS 575/1985, de 7 de marzo de 1985¹⁵. En consonancia, el artículo 401 del CC establece que «los copropietarios no podrán exigir la división de la cosa común cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se destina». En el segundo apartado, se prevé que, en caso de tratarse de un edificio, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, en la forma prevista por el artículo 396 del CC.

Para dar solución a esta cuestión, la Sentencia del TS de 28 de junio de 1999, determina que «En los casos en los que la cosa común resulte por naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los

¹⁴ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 13 de mayo de 2005, nº 336/2005, recurso: 4459/1998.

¹⁵ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 7 de marzo de 1985, nº 575/1985

comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero». El fundamento jurídico se encuentra en el artículo 1.062 del CC en relación con el artículo 406 del CC. El artículo 406 del CC consagra la aplicación de las normas de la división de la herencia a la división de la comunidad de bienes; así pues, siempre será aplicable al supuesto de división de condominio el artículo 1062 del CC, según el cual «Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero. Pero bastará que uno solo de los herederos pida su venta en pública subasta, y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga». Esta previsión también queda recogida en el artículo 404 del CC, de modo que, para el caso en el que los copropietarios no se pongan de acuerdo en la adjudicación a uno de ellos, el CC determina su venta y el posterior reparto del precio entre ellos.

5. NATURALEZA JURÍDICA DE LA EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES

Resulta muy importante determinar la naturaleza jurídica de la extinción puesto que, en función de la calificación que se le dé al acto, se producirán consecuencias fiscales diferentes. Existen diversas posturas respecto a este asunto:

- *Carácter traslativo*: se considera que con la extinción de la comunidad se produce una transmisión de derechos desde el grupo de condóminos hacia aquel que tras la división resulta titular exclusivo.
- *Carácter declarativo*: con la división de la cosa común se produce una concreción de un derecho preexistente. Es la corriente en el seno del TS.¹⁶ También se decanta por esta postura la DGT.¹⁷
- *Tesis intermedia*: la extinción no es un acto puramente declarativo puesto que a través de ella se altera la situación jurídica anterior y cesa el régimen de comunidad ya que el derecho que percibe cada cotitular es diferente al que tenía; pero tampoco se trata de una verdadera transmisión de un derecho preexistente. Esta tesis es apoyada por

¹⁶ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 28 de junio de 1999, nº 4571/1999, recurso: 8138/1998 «la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente».

¹⁷ Consulta vinculante V1001/2018 de 28 de abril de 2018 «Esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en estos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía».

DIEZ PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS en su obra *Sistema de Derecho civil*,¹⁸ en la cual consideran que «la división no es un acto puramente declarativo, ya que mediante él se altera sustancialmente la situación jurídica anterior y cesa el régimen de comunidad. El derecho que recibe cada comunero es en rigor un derecho distinto del que tenía. Sin embargo, tampoco puede decirse que la división sea un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona suceda a otra». En su opinión, ha de ser considerado como un «acto dispositivo patrimonial».

III. COMUNIDADES DE BIENES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. INCIDENCIA FISCAL DE LAS COMUNIDADES DE BIENES

1.1 Ley General Tributaria

De acuerdo con el artículo 35.4 de la LGT «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición». Ello significa que en las ocasiones que la ley determine las comunidades de bienes deberán cumplir como obligado tributario autónomo con obligaciones tributarias, tanto materiales como formales. Sin embargo, como se ha señalado con anterioridad, carecen de personalidad jurídica.

1.2 Tributación

A) Constitución

La constitución de comunidades de bienes que no desarrollen una actividad empresarial no está sujeta a OS ni a AJD. Por su parte, aquellas que sí que desarrollen una actividad empresarial quedan sujetas a la modalidad de OS con motivo de su constitución. De acuerdo con el artículo 19 de la LITPAJD, son operaciones societarias sujetas la constitución de sociedades. El artículo 22.4º de la LITPAJD equipara a las sociedades con «la comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos* que realice actividades empresariales» así como a «la misma comunidad constituida u originada por actos *mortis causa* cuando continua en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante

¹⁸ DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, t. I, vol. III, 10^a edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2019.

por un plazo superior a tres años». Teniendo en cuenta además lo dispuesto en el artículo 23 del mismo texto, la comunidad será sujeto pasivo del impuesto con ocasión de su constitución. No obstante, se le aplica la exención prevista a la constitución de sociedades en el artículo 45.I.B).11 de la LITPAJD puesto que la equiparación entre comunidades de bienes y sociedades en esta ley debe entenderse a todos los efectos.

B) La tributación de los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes

Al carecer de personalidad jurídica propia, y no tener objeto mercantil, no tendrán que tributar por el Impuesto de Sociedades, pues no son contribuyentes de este impuesto de acuerdo con el artículo 7.1 de la LIS. Asimismo, atendiendo al artículo 8.3 de la LIRPF, las comunidades de bienes tampoco tienen consideración de contribuyente a efectos del IRPF, sino que «Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes». Así pues, la comunidad de bienes es una entidad en régimen de atribución de rentas, de modo que cada comunero tributará en IRPF por las rentas de la comunidad que le hayan sido imputadas. No se va a profundizar en este asunto puesto que supondría una desviación del objeto principal del trabajo. De igual modo, tiene obligación de retener y de realizar pagos a cuenta. Además, las comunidades de bienes serán sujetos pasivos de IVA cuando entreguen bienes o presten un servicio en calidad de empresario o profesional, de acuerdo con el artículo 84.3 de la LIVA. En este caso, será la propia comunidad la que tributará y no los comuneros.

2. DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES DE BIENES Y EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

2.1 Introducción. Excesos de adjudicación.

La extinción de una comunidad de bienes tiene importantes consecuencias en el ámbito tributario. En función de cómo se lleve a cabo la operación puede quedar sujeta a diferentes impuestos, ITPAJD, IRPF, IIVTNU e IVA. Más adelante, se hará un análisis pormenorizado de cada uno de ellos. Para realizar una primera aproximación, resulta importante señalar que su tributación va a depender fundamentalmente de que se produzca la sola extinción y de que, consecuencia de la misma, se generen o no excesos de adjudicación.

En el caso que nos ocupa, en palabras de DE PABLO VARONA «se produce un exceso de adjudicación, cuando al proceder a la división de un patrimonio poseído en común se adjudica a uno de los comuneros o partícipes una porción superior a la que en atención

de su cuota ideal le corresponde». Ello supone que alguno de los condóminos perciba menos de la porción que le correspondía. Como regla general el exceso de adjudicación es equiparado a una transmisión patrimonial, en tanto que el comunero percibe algo que no era de su propiedad y no se concreta una titularidad preexistente. No obstante, habrá que matizar esta cuestión cuando haya compensaciones. El artículo 7.2.b) de la LITPAJD establece que «Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del CC y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento». En líneas generales, esta salvedad supone que, cuando el exceso sea inevitable y se compense en dinero a otro comunero, no habrá transmisión sino una concreción de un derecho preexistente.

2.2 Excesos de adjudicación compensados y no compensados

El comunero que percibe el exceso de adjudicación puede compensar o no a los demás el mencionado exceso en metálico o mediante otra prestación, si bien, como se verá mas adelante, las consecuencias tributarias serán diferentes. Si los demás comuneros no reciben compensación, el exceso será gratuito y resultará aplicable la normativa del ISD, si los demás comuneros son personas físicas o del IS, si son personas jurídicas. La cuestión de los excesos de adjudicación es más controvertida cuando existe compensación. Para comprenderlo, se debe empezar por diferenciar entre excesos de adjudicación evitables y no evitables.

2.3 Excesos de adjudicación evitables y no evitables

El concepto de evitabilidad está muy ligado al de indivisibilidad, al que se ha hecho mención anteriormente. La jurisprudencia considera que un exceso de adjudicación es inevitable cuando se trata de un bien indivisible, por su propia naturaleza, por disposición normativa o porque, al hacer la división, el valor del bien disminuye considerablemente, de forma que el único modo de extinguir la comunidad es no dividiendo el bien, sino adjudicándolo plenamente a uno de los comuneros con el requisito de abonar a los demás el exceso en dinero. Esta manera de extinguir el condominio está prevista en el primer párrafo del artículo 1062 del CC, referido a la división de la comunidad hereditaria, pero aplicable a cualquier disolución de comunidad ordinaria por el artículo 406 del CC.

2.4 Pluralidad de comunidades de bienes

Para analizar las consecuencias fiscales que trae consigo la disolución de un condominio de varios bienes, resulta fundamental determinar el número de comunidades que existen, puesto que ello tendrá mucha relevancia a la hora de determinar los impuestos que se devengan cuando hay excesos de adjudicación.

La DGT considera que cuando, existiendo una pluralidad de bienes, los comuneros propietarios de estos sean diferentes u ostenten cuotas de participación distintas sobre ellos, existirá una pluralidad de comunidades de bienes. Más controvertida es esta cuestión en relación con el origen de la comunidad que se pretende disolver. En la consulta vinculante V1296-18, se considera que el hecho de que dos inmuebles sean propiedad de dos o más titulares no supone automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes; si los bienes comunes tienen diferentes orígenes, por ejemplo, unos proceden de una herencia y otros han sido adquiridos por actos *inter vivos*, existirán dos comunidades de bienes, aunque los titulares de ambas sean las mismas personas. Además, estima que, aunque las comunidades de bienes tengan el mismo origen, ya sea herencia o compra conjunta de bienes, si han surgido en momentos diferentes, serán comunidades de bienes distintas. En tales casos, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes que deberán ser tratados de manera separada e independiente. La incidencia que tiene esta cuestión en la disolución del condominio cuando hay excesos de adjudicación se examinará en profundidad posteriormente. Brevemente, si se disuelven ambas como si fuera una única e intercambiando cuotas de participación, se considera que se genera una permuta de bienes entre comunidades y, por tanto, una transmisión patrimonial. Por el contrario, si se disuelven de forma independiente, sin excesos de adjudicación o con excesos de adjudicación inevitables y compensados en metálico y sin intercambio de bienes entre comunidades, no habrá transmisión.

IV. CONSECUENCIAS FISCALES DE LA EXTINCIÓN TOTAL DEL CONDOMINIO

1. INTRODUCCIÓN

La extinción total de una comunidad de bienes tiene lugar cuando se pone fin a la situación de indivisión en la propiedad de uno o varios bienes, mediante su adjudicación a un solo comunero o a un tercero. También puede producirse por la extinción en la cotitularidad de derechos reales o de la nuda propiedad. A las causas de extinción total ya

se ha hecho referencia en el apartado II.3 de este trabajo. De acuerdo con la reiterada jurisprudencia del TS y la doctrina administrativa, «la disolución del proindiviso no es más que la transformación del derecho que el comunero tiene sobre la cosa común, reflejado en su cuota de condominio, que se convierte en propiedad exclusiva sobre la cosa que la disolución individualiza, no existiendo una transmisión propiamente dicha, ni a efectos civiles ni fiscales, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente¹⁹».

Dentro de la extinción total, se distinguen diversos supuestos que reciben un tratamiento fiscal diferente; en concreto, se van a estudiar en profundidad los siguientes: extinción de un condominio sin excesos de adjudicación, extinción de un condominio con excesos de adjudicación compensados y extinción de un condominio con excesos de adjudicación gratuitos.

2. EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO SIN EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

2.1 Introducción

Se extingue la comunidad de bienes, adjudicando a cada comunero bienes por igual valor a su cuota. Es decir, cada cotitular recibe bienes o derechos en la misma proporción a su cuota de participación en la cosa común, lo que significa que cada uno de ellos ya era dueño de todo lo que se le adjudica. Al no haber excesos, no existirán compensaciones entre comuneros.

2.2 ITPAJD

Como bien se ha mencionado, la disolución de la comunidad supone una mera especificación de un derecho preexistente para cada comunero; además, en este caso, se respetan las cuotas de participación de cada comunero, adjudicándoles bienes que ya eran de su propiedad. Por ello, aunque hasta hace unos años la doctrina administrativa opinaba lo contrario, conforme a la interpretación actualmente consolidada no cabría plantearse la existencia de una transmisión patrimonial y, consecuentemente, sujeción a la modalidad de TPO.

El análisis de esta cuestión exige diferenciar dos situaciones posibles, de lo que dependerá que la extinción quede sujeta a la modalidad de OS o AJD.

¹⁹ Consulta DGT 0980-02, de 27 de junio de 2002.

A) Comunidad que desarrolla una actividad empresarial

El artículo 19 de la LITPAJD considera como operación societaria sujeta a OS la disolución de sociedades. Si bien es cierto que una comunidad de bienes no puede equipararse a una sociedad, el artículo 22 de dicha ley extiende el concepto de sociedad a determinadas comunidades de bienes, siempre que realicen actividades empresariales.²⁰ Por tanto, la disolución de una comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica estará sujeta a la modalidad de OS del impuesto. En el mismo sentido se pronuncian el artículo 61 del RITPAJD²¹ y la DGT, en la consulta vinculante V1326-11, de 24 de mayo de 2011.

La base imponible será el importe de los bienes o derechos adjudicados a cada comunero, sin deducción de gastos ni deudas, tal y como señala el artículo 25 LITPAJD. Por su parte, el tipo de gravamen será el 1% y el sujeto pasivo cada adjudicatario por la parte que le corresponda, según los arts. 26 y 23 de la ley, respectivamente.

Ahora bien, la cuestión que se plantea es cuándo debe entenderse que una comunidad de bienes desarrolla una actividad empresarial. En la ley del ITPAJD no hay ninguna mención al concepto de actividad empresarial; por ese motivo, y siguiendo el criterio de las profesoras CARRERAS MANERO y DE MIGUEL ARIAS²², se debe acudir a la normativa del IRPF en la que sí se hace referencia a dicho concepto. Así se determina en la consulta DGT 0011-00, de 12 de diciembre. De acuerdo con el artículo 27 de la LIRPF, se consideran rendimientos de las actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno solo de esos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios. El artículo 27 de la LIRPF continúa «En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación,

²⁰ Artículo 22 de la LITPAJD: «A los efectos de este impuesto se equipararán a las sociedades: [...]4. Las comunidades de bienes, constituidas por actos inter vivos, que realicen actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 5. La misma comunidad constituida u originada por actos mortis causa, cuando continúen en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años».

²¹ Artículo 61 del RITPAJD: «La disolución de comunidades de bienes que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero».

²² CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS, S., «Régimen tributario de las comunidades de bienes y de las sociedades civiles», en *Comunidad de bienes y sociedad civil* (Parra Lucán, M.A., directora), Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas». Además, el TEAC considera que debe exigirse una habitualidad y una organización en la realización.²³ No obstante, la postura no es clara ya que en la Consulta V2294/09, de 13 de octubre de 2009, la DGT estimó que existe actividad empresarial, aunque falte el requisito de habitualidad. Por otro lado, para determinar cuándo el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad empresarial habrá que acudir al apartado segundo del artículo 27 de la LIRPF, de tal modo que, si la comunidad tiene a una persona contratada en régimen laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad, el arrendamiento de inmueble se considera actividad económica; en caso contrario, será rendimiento de capital inmobiliario.

Por último, existe unanimidad a la hora de considerar que las comunidades de autopromoción de viviendas, que son aquellas constituidas para llevar a cabo una promoción inmobiliaria con el objeto de disolverla una vez finalizada y adjudicar los inmuebles a los comuneros, no desarrollan una actividad empresarial puesto que carecen de una organización empresarial propia, su finalidad no es intervenir en el mercado y carecen de ánimo de lucro. En otro orden, la trascendencia que tiene esta actividad sobre el IVA se estudiará en el apartado VI del trabajo.

B) Comunidad que no desarrolla una actividad empresarial

En las comunidades de bienes que no desarrollan actividades empresariales en ningún caso su extinción quedará sujeta a la modalidad de OS puesto que como se acaba de exponer en el apartado anterior, es requisito necesario que viniera desarrollando una actividad empresarial. Asimismo, al no haber exceso de adjudicación, no habrá un acto traslativo de dominio, por lo que tampoco tributará por la modalidad de TPO.

Habrá que examinar la modalidad de AJD, cuyo hecho imponible queda recogido en el artículo 28 en relación con el artículo. 31, ambos de la LITPAJD. El artículo 61 del Reglamento señala específicamente en su apartado segundo que «La disolución de comunidad de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las

²³ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3985/2003 de 12 de mayo de 2004: «Del indicado precepto parece desprenderse que la realización de actividades empresariales requiere una ordenación de medios humanos y materiales, o de uno de estos, con existencia de una organización interna propia que facilite el desarrollo de la actividad y con la finalidad de intervenir de manera habitual en el mercado, persiguiendo la obtención de un beneficio (ánimo de lucro)».

adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, solo tributarán en su caso, por AJD».

Quedará sujeta a la cuota gradual de AJD siempre y cuando se trate de la primera copia de escritura o acta notarial, tenga por objeto cantidad o cosa valuble, contenga actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles, y que tales actos no estén sujetos al ISD o a las modalidades de TPO u OS del ITPAJD. Deben cumplirse simultáneamente todos estos requisitos para que se produzca la sujeción y esto solo ocurrirá cuando se trate de la adjudicación de un bien inmueble. Es muy esclarecedora la Consulta vinculante de la DGT V2732-09, de 10 de diciembre de 2009²⁴, según la cual se produce la «No sujeción a ninguna de las tres modalidades del impuesto si la comunidad de bienes no realizó actividades económicas, no incluye bienes inmuebles ni se producen excesos de adjudicación sujetos al impuesto». Este gravamen es incompatible con el ISD y el resto de las modalidades del ITPAJD, es decir, TPO y OS. En cambio, es perfectamente compatible con el IVA.

La base imponible de AJD será el valor declarado de los bienes inmuebles adjudicados que integran la comunidad, sin perjuicio de su posible comprobación administrativa. Las CCAA tienen la competencia normativa para fijar los tipos de gravamen del impuesto. En Aragón, el tipo general de AJD es del 1'5 por ciento. El sujeto pasivo será el comunero, que liquidará en función del valor que corresponda a su adjudicación. No obstante, en virtud del artículo 45.I.B) punto tercero, están exentas las adjudicaciones que se hagan entre los cónyuges en las disoluciones de la sociedad de gananciales. Dicha exención es común a las tres modalidades del impuesto.

Además, quedará sometido al gravamen de cuota fija de AJD por la utilización del soporte documental en que se recoge la actividad notarial. El gravamen será de 0'30 euros por pliego o 0'15 euros por folio y se aplica a matrices y copias de las escrituras. En este punto, me gustaría precisar que todas las operaciones de extinción de condominio

²⁴ «Sujección a la modalidad de actos jurídicos documentados: Si no realizó actividades económicas, está constituida –o incluye– por bienes inmuebles (por ser la escritura pública inscribible en el Registro de la Propiedad) y las adjudicaciones a los comuneros de los bienes comunes son proporcionales a sus cuotas de titularidad en la comunidad de bienes o aun produciéndose excesos de adjudicación, estos son de los no sujetos conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD».

quedarán sujetas a la cuota fija de AJD, por lo que no se va a hacer mención a ello a lo largo del trabajo.

En ultimo lugar, para el caso de segregación, división material o división horizontal y posterior disolución total de comunidad sin excesos de adjudicación se plantean dos supuestos: cuando la segregación o división de la finca vaya inmediatamente seguida de la adjudicación de los elementos resultantes a los comuneros, se considera que hay un solo hecho imponible a efectos de la cuota gradual de AJD; sin embargo, si ambas acciones no se producen al mismo tiempo, sí que se realizan liquidaciones independientes respecto a la cuota variable de AJD.

2.3 IRPF

El artículo 33.2 de la LIRPF dispone claramente que, en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen matrimonial de participación y en la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros no existe alteración en la composición del patrimonio, al producirse una especificación de derechos, por lo que no puede haber ganancias y pérdidas patrimoniales y, por tanto, no habrá lugar a tributación alguna en el IRPF. No obstante, es requisito indispensable que no se pongan de manifiesto excesos de adjudicación pues en el supuesto de que los haya, habrá una ganancia patrimonial.²⁵ Así se pronuncian GARCÍA ROSS Y MUGURUZA ARRESE²⁶. Es importante señalar que las valoraciones de los bienes han de hacerse a su valor de mercado en la fecha de disolución.

En ese mismo artículo, la ley advierte que estos supuestos no podrán dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos. Ello significa que, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial, en el caso de una transmisión posterior a la extinción del condominio, la fecha de adquisición de los bienes no sería la de la adjudicación a los condóminos en el momento de la extinción de la comunidad, sino la fecha originaria en la que fueron adquiridos por la comunidad ya desaparecida. Por tanto, habrá que comparar el valor de los bienes en el momento en el que fueron adquiridos por

²⁵ Consulta Vinculante DGT 1462-06, de 11 de julio «Para que opere lo previsto en este precepto, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en caso contrario, al producirse un exceso de adjudicación, se produciría una ganancia patrimonial».

²⁶ GARCÍA ROSS, J.J. y MUGURUZA ARREDE, J., «La tributación de los excesos de adjudicación resultantes de la liquidación de la sociedad de gananciales», en *Jurisprudencia Tributaria*, Editorial Aranzadi, nº4, 2006.

la comunidad y el valor que tienen en el momento en el que el ex comunero que resultó adjudicatario quiere trasmitirlos a un tercero y si, se determina que existe una ganancia patrimonial, se deberá tributar por IRPF.

2.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El IIVTNU Es un impuesto local y potestativo. En la ciudad de Zaragoza, por ejemplo, es exigido por el Ayuntamiento. Queda descrito en el artículo 104 del TRLRHL como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terreros de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Recopilando lo explicado para los demás impuestos, y de acuerdo con GARCÍA ROSS y MUGURUZA ARRESE²⁷, si la extinción del condominio no da lugar a ningún exceso de adjudicación, no hay transmisión y, en consecuencia, no se produce el hecho imponible del impuesto. No habrá, por tanto, sujeción al IIVTNU. En este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta Vinculante V1591-08, de 28 de julio de 2008.²⁸

3. EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO CON EXCESOS DE ADJUDICACIÓN COMPENSADOS

3.1 Introducción

Habitualmente, cuando se extingue un condominio, resulta muy complicado adjudicar porciones iguales a cada uno de los comuneros, especialmente cuando la comunidad recaía sobre un bien inmueble o sobre un conjunto de bienes. En estos casos, es frecuente el reparto desigual, bien mediante la entrega a un único comunero del bien objeto de propiedad común, bien mediante la adjudicación de lotes dispares. A cambio, este condómino que obtiene una porción del bien o bienes superior a su cuota en la comunidad compensa a los demás, con la finalidad de equilibrar el reparto.

La extinción de una comunidad con excesos de adjudicación tiene un tratamiento fiscal particular. De acuerdo con lo establecido en el epígrafe III.2 de este trabajo, un exceso de

²⁸Consulta Vinculante DGT V1591-08: «La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU».

adjudicación se produce cuando un comunero recibe una atribución cuyo valor supera al de la cuota que ostentaba en dicha comunidad, con ocasión de la extinción de una comunidad de bienes. Tales excesos pueden ser gratuitos u onerosos, en función de si hay compensación o no. En este apartado van a ser objeto de estudio los segundos, supuesto más frecuente en el caso de extinción de comunidades de bienes. Antes de continuar, se debe resaltar que el siguiente análisis se va a circunscribir fundamentalmente a las comunidades que no realizaban actividades empresariales, puesto que, en caso contrario, habría considerar su posible incidencia sobre OS. Por su parte, tampoco se van a estudiar en profundidad las comunidades de origen conyugal, que tienen ciertas particularidades.

En relación con la disolución de comunidades de bienes con exceso de adjudicación compensado, la cuestión más compleja se encuentra en el ámbito del ITPADJ; en particular, radica en determinar si estas operaciones tributan por TPO o no, examinando previamente si se produce un acto traslativo de dominio.

3.2 ITPAJD

El régimen fiscal de la extinción de un condominio con excesos de adjudicación compensados variará en función de la causa que haya motivado el desequilibrio en el reparto de los bienes y de cómo se realiza la compensación. Resulta fundamental distinguir entre excesos de adjudicación evitables e inevitables, puesto que las consecuencias tributarias serán diferentes para cada caso.

A) Excesos inevitables

Para comenzar a analizar este supuesto se debe acudir en primer lugar al artículo 7.1.A) de LITPAJD según el cual son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de personas físicas o jurídicas, equiparándose a estas los excesos de adjudicación, de acuerdo con el artículo 7.2.B) de la misma ley. Así pues, la regla general es que cuando se trate de una extinción de condominio con exceso de adjudicación oneroso, es decir, compensado, deben tributar por la modalidad de TPO en tanto que se trata de un acto traslativo de dominio. Sin embargo, la propia norma establece una excepción: que el exceso de adjudicación sea consecuencia de lo dispuesto en los artículos 821 del CC, imposibilidad de reducir un legado excesivo que vulnera la legítima de los demás, 829 del CC, supuesto en el que el testador se haya excedido en la mejora de un legitimario, 1.056.2 del CC, cuando el testador deje el negocio a un solo heredero, y

1.062.1 del CC y Disposiciones de Derecho Foral. Entre ellos, teniendo en cuenta el tema estudiado en este trabajo, merece un tratamiento por separado el artículo 1062.1 del CC. En la fase de partición de la herencia, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, con la condición de abonar a los otros el exceso en dinero, sin que en ese caso proceda tributación por la modalidad de TPO. Aunque todos los artículos se refieren a comunidades hereditarias, el artículo 406 del CC permite aplicar a la división de la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia. A pesar de que tanto antiguas resoluciones del TEAC como una parte de la doctrina encabezada por DE PABLO VARONA y EXPÓSITO CORRAL²⁹ consideraban que las excepciones del artículo 7.2.B) eran exclusivamente aplicables a las comunidades originadas *mortis causa*, puesto que si el legislador hubiera querido dicha extensión así lo hubiera plasmado en el texto de la ley, sentencias posteriores del TS determinan que las extinciones de condonatario con exceso de adjudicación compensando, cuando se trate de bienes indivisibles o que desmerezcan su valor considerablemente con la división, con independencia del origen de la comunidad, *inter vivos* o *mortis causa*, no quedan sujetas a la modalidad de TPO. En este sentido, resulta de gran interés la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 4571/1999, de 28 de junio de 1999.³⁰ De hecho, en esta sentencia se considera que la obligación de compensar a los demás en metálico no es un exceso de adjudicación, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común; tampoco es una compra de la otra cuota. Por todo ello, no habría sujeción a la modalidad de TPO en tanto que no habría ningún exceso de adjudicación. Además de la inevitabilidad, se exigen otros dos requisitos para que el exceso de adjudicación compensado no quede sujeto a la modalidad de TPO.

La compensación debe efectuarse en metálico, tal y como estipula el artículo 1.062.1 CC, de tal modo que sí que se produciría la sujeción a TPO si el exceso se compensara en

²⁹ DE PABLO VARONA, C., «Los excesos de adjudicación producidos como consecuencia de la disolución de comunidades empresariales», en *Jurisprudencia Tributaria*, Editorial Aranzadi, nº62, 2002

³⁰STS 4571/1999, de 28 de junio de 1999: «Por lo demás, el hecho de que el art. 7.2 b) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión a los efectos de su liquidación y pago, ‘los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts.821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil...’ y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros».

especie, puesto que, en este caso, se trataría de una permuta³¹. En particular, CALVO VÉRGEZ³² ha considerado que, en el caso de compensación mediante bienes, «serían dos los hechos imponibles susceptibles de quedar sometidos a gravamen en la modalidad de TPO. En efecto, al constituir una operación de carácter análogo a la permuta, habría que distinguir entre el exceso de adjudicación declarado, de una parte, y la transmisión efectuada al titular del defecto de adjudicación de los bienes en compensación, de otra». Cabe destacar que la DGT también considera pago en metálico el pago aplazado o fraccionado. Además, se equipara al dinero la asunción de deuda en pago de la adjudicación de un bien indivisible. Así lo considera la DGT en la consulta vinculante V1494-11, de 9 de junio de 2011. Asimismo, para poder aplicar la excepción del artículo 7.2.B) resulta indispensable que la compensación en metálico sea total, es decir, igual al valor del exceso de adjudicación. Si es inferior, puede considerarse una transmisión patrimonial, a título oneroso o gratuito según el importe y, consecuentemente, habría que tributar por TPO o ISD, siempre que, en este último caso, se demostrara que se trata de una donación impropia al concurrir *animus donandi*.

En el caso de que la comunidad se extienda sobre un patrimonio, la indivisibilidad que justifica que el exceso sea inevitable y no tribute por TPO debe predicarse sobre la totalidad del patrimonio, no de cada uno de los bienes individualmente considerados. Por ejemplo, si dos personas son copropietarios de dos inmuebles de valor similar, al 50%, cuando quieran extinguir la comunidad, aunque es cierto que los inmuebles son indivisibles, no podrán alegar la indivisibilidad en tanto que esta no se predica sobre la totalidad del patrimonio, ya que podrían poner fin a la situación de condominio mediante la adjudicación de un inmueble a cada uno, sin necesidad de compensaciones. Por tanto, cualquier exceso de adjudicación compensado que se produjera en un supuesto de estas características, quedaría sujeto a TPO. Efectivamente, la Resolución del TEAC, de 28 de junio de 2011³³, así lo afirmó. En último lugar, cabe señalar que para que se produzca la

³¹ V0514-08, de 7 de marzo de 2008: «Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dicho desequilibrio debe ser compensado con dinero, si no es así el exceso de adjudicación tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP».

³² CALVO VÉRGEZ, J., «Implicaciones fiscales derivadas del acto de partición de la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, n.º 1-2, 2009.

³³ Resolución del TEAC, de 29 de septiembre de 2011: «No obstante, en estos supuestos, el Tribunal Central entiende que la excepción de indivisibilidad - inevitabilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad, de forma tal que el exceso de adjudicación sea inevitable, en el sentido de que no hubiera sido posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes proporcionales al interés de cada comunero y que hubieran evitado o aminorado los excesos de adjudicación».

extinción total de la comunidad, es necesario que la adjudicación del bien sea a favor de un solo comunero, como requiere el artículo 1.062.1 del CC, al que se remite el art. 7.2.B) de la LITAJD.

En este punto, es importante recordar lo expuesto previamente en relación con el número de comunidades según su origen. La DGT en la consulta vinculante V1966-15, de 23 de junio de 2015, señala que, en el caso de extinción de varias comunidades, cada una de ellas debe disolverse de manera independiente, sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que formen parte de la otra comunidad. En caso de que los comuneros intercambien bienes de una y otra comunidad, tal intercambio tendría la consideración de permuta y estaría sujeta a la modalidad de TPO. Este criterio administrativo de la DGT ha sido asumido en otras consultas vinculantes posteriores.

Una vez determinada la no sujeción a TPO de los excesos de adjudicación compensados, siempre y cuando se den los requisitos previamente mencionados, se abre la posibilidad de su tributación por la cuota variable de AJD, puesto que esta última es incompatible con la modalidad de TPO. Para ello, se deben cumplir las condiciones establecidas previamente, en el apartado IV, 2.2.B) relativo a la extinción de condominio sin excesos de adjudicación. Recapitulándolos, y de acuerdo con el artículo 31 de la LITPAJD, se requiere que se trate de la primera copia de la escritura, que tenga por objeto cantidad o cosa valiosa, que contenga actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles, y que tales actos o contratos no estén sujetos al ISD o a las modalidades TPO u OS del ITPAJD. De nuevo, estos requisitos solo concurrirán conjuntamente cuando se trate de un bien inmueble. En relación con la base imponible, el TS ha fijado recientemente un nuevo criterio en sus sentencias. El alto tribunal considera que en la extinción de condominio sobre un inmueble indivisible que se adjudica a un solo comunero, la base imponible de AJD es únicamente la parte del valor del bien que el adjudicatario adquiere *ex novo* y sobre la que recae la escritura pública,³⁴ no debiéndose incluir la parte proporcional del valor que el comunero ya poseía con anterior a la disolución. Por el contrario, tal y como señala la abogada de Cuatrecasas SILVIA PIEDRA³⁵ en su análisis sobre el criterio del TS, la DGT

³⁴ SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 1484/2018, de 2 de octubre de 2018: escritura de liquidación de gananciales y de liquidación de bienes existentes sobre una vivienda que les pertenecía con carácter común a ambos cónyuges, siendo dueños cada uno de la mitad indivisa. El TS entiende que la base imponible es el 50% del valor comprobado.

³⁵ PIEDRA, S., «Disolución total del condominio: criterio de Tribunal Supremo sobre la determinación de la base en AJD», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Editorial Aranzadi, nº 956, 2019.

incluye en la base imponible el valor total del bien adjudicado. En Aragón, el tipo de gravamen general de la cuota gradual del AJD es del 1'5 por ciento. El sujeto pasivo será el comunero al que se le adjudique el bien indivisible.

Cabe señalar que existe una discusión sobre este asunto. Recientemente, una parte de la doctrina tributaria ha considerado que, en estos supuestos, pueden darse dos hechos imponibles sujetos a AJD. Por un lado, la disolución de comunidad de bienes, supuesto que se acaba de analizar; por otro, el exceso de adjudicación inevitable, que al no quedar sujeto a TPO, quedará sujeto a la cuota variable del documento notarial de AJD, siendo la base imponible el valor del exceso y el sujeto pasivo el comunero al que se le haya adjudicado.³⁶ Ha habido críticas a esta interpretación. De acuerdo con la jurisprudencia consolidada, tanto desde el punto de vista civil como tributario la disolución y los excesos de adjudicación inevitables son la misma operación; la extinción del condominio no es consecuencia de la división de la cosa común sino de la adjudicación del pleno dominio sobre la totalidad del bien a uno de los partícipes, que ya es titular dominical de una determinada participación. En caso contrario, se estaría incurriendo en un manifiesto caso de doble tributación.

Otro aspecto controvertido es la sujeción a la cuota gradual AJD cuando se trate de la disolución de una comunidad de origen hereditario. Aunque hay opiniones diversas, parece prevalecer aquella que se inclina por considerar que, al ser la partición de la herencia la última fase del proceso sucesorio, que ya ha sido gravado por el ISD, se excluye la obligación de liquidar AJD. Esta es la opinión de CALVO VÉRGEZ³⁷ y del profesor GUERRA REGUERA.

B) Excesos evitables

Para el caso en el que no se cumplan los requisitos anteriores y se presenten excesos de adjudicación que no se deriven de la indivisibilidad física o económica del bien, dicho exceso quedará sujeto a la modalidad TPO. Según GIL CRUZ, solo cuando sea posible efectuar lotes equivalentes de la cuota de participación de la comunidad de bienes, y ello no se realice, se producirá un exceso de adjudicación sujeto a TPO. La doctrina estima que es un acto voluntario y, por ende, traslativo de dominio. Además, la escritura de

³⁶ Esta interpretación queda recogida en la consulta vinculante de la DGT V0952-18, de 11 de abril de 2011.

³⁷ CALVO VÉRGEZ, J., «Implicaciones fiscales derivadas...», *cit.*

disolución tributará por la cuota gradual de AJD cuando se trate de un bien inmueble. Siguiendo a la profesora SERNA BLANCO en este caso se dan dos convenciones diferentes y, por ende, perfectamente compatibles.

Para finalizar, querría hacer una breve mención a los excesos de adjudicación compensados cuando se trate de una comunidad que hubiera desarrollado una actividad económica. Por un lado, de acuerdo con el punto 2.2.A) del apartado IV de este trabajo, la disolución de la comunidad tributará por OS sobre la base del reparto que les correspondía a los comuneros por su cuota de participación. Por otro, el exceso de adjudicación compensado quedará sujeto a TPO, salvo que cumpla con los requisitos de indivisibilidad, compensación en metálico y adjudicación a un comunero. No hay incompatibilidad entre ambas modalidades porque son hechos imponibles diferentes.

En relación con la exención prevista en el artículo 45.1.B) de la LITPAJD para las sociedades conyugales, la DGT estima que no se aplica a los excesos de adjudicación. Así pues, cuando se produzca un exceso de adjudicación en la disolución de una sociedad de gananciales, está tributará por TPO salvo que sea inevitable y se compense en metálico. No obstante, la disolución quedará exenta de la cuota gradual de AJD. Por otro lado, el artículo 32.3 del RITPAJD establece que no quedan sujetos a TPO los excesos de adjudicación derivados de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual, consecuencia de la disolución matrimonial o del cambio de régimen matrimonial.

3.3 IRPF

La respuesta que propone la LIRPF es sustancialmente diferente. Cuando hay un exceso de adjudicación, aunque sea un exceso inevitable, no resulta de aplicación el artículo 33.2 de la LIRPF, de modo que siempre se produce una alteración en el patrimonio de los comuneros que perciben la compensación en metálico del codueño al que se adjudica la totalidad de bien, y que debe incluirse como ganancia o pérdida patrimonial en la declaración del IRPF. Relevante también en este asunto es la Resolución 2488/2017 del TEAC de 7 de junio de 2018. Su importe se calculará como diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición. El primero estará constituido por la compensación salvo que esta fuera inferior al precio de mercado, en cuyo caso prevalecerá este último. En último lugar, cabe resaltar que en este caso sí que habrá actualización de valores de adquisición de cara a la posterior venta por parte del adjudicatario, de tal manera que el valor de adquisición quedará integrado por el valor originario, constituido por la parte

que le corresponda del valor de adquisición por el que la comunidad adquirió la propiedad del bien, y por el valor de la compensación.

3.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Tradicionalmente, la DGT consideraba que, si la comunidad que se disolvía se había constituido por actos *inter vivos* y se producía un exceso de adjudicación compensado, la operación quedaba sujeta a IIVTNU, con independencia de que el bien fuera indivisible. Solamente para el caso de comunidades hereditarias con excesos de adjudicación compensados consecuencia de la indivisibilidad del bien, no determinaban el devengo del impuesto. Esta línea se oponía a las consideraciones del TS en la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 28 de junio de 1999, según la cual cuando se le adjudica el bien a un comunero, con la obligación de compensar a los demás por la indivisibilidad del bien, no hay exceso de adjudicación, tanto si se trata de una comunidad hereditaria como *inter vivos*.

Finalmente, a partir de la consulta vinculante de 21 de enero de 2016, la DGT adoptó una postura similar a la dada respecto a ITPAJD. Si para extinguir el condominio se decide adjudicar a un comunero el bien inmueble urbano indivisible con la obligación de compensar a los otros en metálico o mediante la asunción de deuda, habida cuenta de que no existe otra manera de salir de la situación de comunidad, no habría un exceso de adjudicación y, por tanto, transmisión de propiedad. Consecuentemente, al no realizarse el hecho imponible, no habría sujeción a IIVTNU. De nuevo, de acuerdo con la doctrina tributaria, se exige que la indivisibilidad se predique sobre la totalidad de los bienes³⁸ y, que en caso de que se disuelvan varias comunidades, cada una se extinga sin excesos de adjudicación y sin compensación con bienes de la otra comunidad, pues, en caso contrario, se tributaría por el impuesto al originarse una permuta. Además, con base en el artículo 104 TRLHL, los excesos de adjudicación compensados relacionados con un inmueble, consecuencia de una sentencia de divorcio, separación o nulidad, con independencia del régimen matrimonial, no quedaría sujeto al impuesto en ningún caso.

³⁸ Consulta de DGT 0029-17, de 19 de septiembre de 2017.

4. EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO CON EXCESOS DE ADJUDICACIÓN GRATUITOS

4.1 Introducción

En este punto se va a estudiar la extinción de una comunidad con excesos de adjudicación gratuitos, es decir, sin mediar compensación por parte del beneficiario. Esta situación se produce cuando el valor de lo adjudicado a un comunero es mayor de lo que le correspondería por su cuota de participación en la cosa común, pero sin compensar el exceso a los demás, ni en metálico ni en especie.

4.2 ISD e IS

En coherencia con lo expuesto con anterioridad, esta adjudicación en exceso constituye una transmisión patrimonial; pero a diferencia de lo examinado en el apartado anterior, en este caso es gratuita. Por ello, no habrá que analizar su posible sujeción a TPO, puesto que el hecho imponible de este impuesto está constituido por las transmisiones patrimoniales onerosas, pero no por las lucrativas, las cuales están sometidas al ISD en el caso de que el adquiriente sea una persona física. Atendiendo al artículo 3.1.b) de la LISD, «constituye el hecho imponible: la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*». Así pues, en el caso de un exceso de adjudicación gratuito se realiza el hecho imponible del Impuesto sobre Donaciones. Además, de acuerdo con el doctor CALVO VÉRGEZ³⁹, a diferencia de lo que ocurre con los excesos compensados, nunca resultan de aplicación las excepciones de los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del CC, puesto que todas ellas exigen una compensación en metálico y solo tienen relevancia en el ámbito de la modalidad de TPO. De acuerdo con la consulta de la DGT 1412-04, de 14 de julio, todo exceso lucrativo debe tributar por ISD como donación; y ello con independencia de que se trate de una comunidad de origen voluntario o hereditario. El sujeto pasivo será el comunero que percibe el exceso y por el importe del exceso recibido.

No obstante, la ausencia de compensación no implica en todo caso la sujeción a ISD. Para que esta tenga lugar resulta fundamental que haya habido *animus donandi* en el cedente, puesto que, si no concurre esta voluntad de transmitir el exceso a título gratuito, no existirá ninguna donación. La doctrina civilista señala tres elementos esenciales de la donación: empobrecimiento del donante, enriquecimiento del donatario y la intención de

³⁹ CALVO VÉRGEZ, J., «Implicaciones fiscales derivadas...», *cit.*

hacer una liberalidad (*animus donandi*). Así pues, aunque no medie compensación, si los restantes comuneros no tienen la intención de enriquecer al adjudicatario del exceso, no habrá donación y no quedará sujeto al ISD.

Finalmente, para el supuesto en el que un exceso de adjudicación sea compensado con un importe sensiblemente inferior a su valor real, como se ha indicado anteriormente no resultará de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 7.2.B) de la LITPAJD. En este caso, pueden darse dos posibilidades: liquidar el exceso de adjudicación en la modalidad de TPO, si se considera que es una transmisión a título oneroso, o que sea considerado como una donación impropia⁴⁰, en la que concurre la liberalidad del donante con una causa onerosa. En este último caso, la diferencia entre el valor de lo adjudicado y la contraprestación deberá tributar por ISD.

En último lugar, los artículos 27.3 de la LISD y 7.2.B) de la LITPAJD prevén un régimen especial para los excesos de adjudicación que se deriven de una comprobación de valores por parte de la Administración. Su objetivo es evitar las transmisiones encubiertas entre herederos en la partición de la herencia, que en ocasiones actúan alterando la valoración de los bienes para aparentar equilibrio en las adjudicaciones y así evitar el pago de ITPAJD. Sin ánimo de profundizar mucho en esta figura, los requisitos para que el exceso tribute por TPO son: que se trate de la disolución de una comunidad hereditaria, que el valor declarado en el ISD por el bien objeto de comprobación fuera inferior al que correspondería aplicando las reglas del IP y que el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos supere en al menos un 50% el valor de su cuota de participación. En caso de que se cumplan los tres, se someterá a TPO la diferencia entre el valor comprobado del bien adjudicado a un heredero y el valor de su cuota hereditaria.

Asimismo cabe recordar que en caso de que el exceso de adjudicación no compensado sea a favor de una persona jurídica no tributará por ISD sino que se integrará una renta en el IS del adquiriente.

4.3 IRPF

Para analizar esta cuestión se ha de poner la atención en el comunero que cede su cuota a título gratuito y no en el adjudicatario, beneficiario de la operación. De acuerdo con lo expuesto en el punto anterior, el adjudicatario deberá tributar por ISD o IS. Sin embargo,

⁴⁰ Existen dos tipos de donaciones impropias: las remuneratorias, que se hacen a favor de una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, y las de causa onerosa, aquellas en las que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.

en relación con el IRPF, es en el patrimonio del adjudicador en el que puede tener lugar una alteración que habrá de reflejar en el IRPF, aunque no obtenga ninguna compensación a cambio. Si el valor de transmisión del bien es superior al valor de adquisición, aunque no reciba contraprestación alguna, se estaría produciendo una ganancia patrimonial. El fundamento normativo se encuentra en los artículos 34 y 36 de la LIRPF, según los cuales la alteración patrimonial en el adjudicador se obtendrá restándole al valor de transmisión de la parte cedida gratuitamente, calculado aplicando las normas del ISD, su valor de adquisición.⁴¹ Si por el contrario, consecuencia de la extinción del condominio, aflorara una pérdida patrimonial, esta no tendría ninguna consecuencia sobre su declaración de IRPF, ya que el artículo 33.5.c) de la LIRPF determina que no se computan como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades. En último lugar, se debe señalar que, de acuerdo con el artículo 33.3.d) de la LIRPF, las compensaciones dinerarias y en especie que se produzcan entre cónyuges en la disolución del régimen de separación de bienes no generarán ganancia patrimonial alguna cuando vengan determinadas por imposición legal o resolución judicial.

4.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Siempre que se trate de un terreno urbano, que se produzca un exceso de adjudicación derivado de la extinción de condominio que no sea objeto de compensación, lo cual supone una transmisión gratuita y, consecuencia de la misma, se produzca un incremento de valor en el terreno, se realizará el hecho imponible de IIVTNU y se devengará el impuesto. El sujeto pasivo será el adjudicatario de dicho exceso.

V. CONSECUENCIAS FISCALES DE EXTINCIÓN PARCIAL DE LAS COMUNIDADES DE BIENES

1. INTRODUCCIÓN

La extinción parcial de la comunidad y su tributación es uno de los asuntos más controvertidos de esta materia, habiendo opiniones diversas en jurisprudencia y doctrina. Para comenzar este análisis es preciso señalar las dos clases de extinción parcial existentes: objetiva, que engloba aquellos casos en los que los copropietarios deciden

⁴¹ Consulta vinculante DGT V089-14, de 1 de abril de 2014: «El inmueble, cuya titularidad ostentan el consultante y sus dos hermanas, va a ser adjudicado al consultante, lo que originará a sus hermanas una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no compensación en metálico, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión.».

extinguir el condominio respecto a alguno o algunos bienes que les son adjudicados en proporción a su cuota, permaneciendo el resto de bienes en pro indiviso y manteniendo sobre ellos su participación inicial; y subjetiva, que se produce por la salida de uno o varios miembros de la comunidad al que se le adjudican bienes equivalentes a su haber teórico en la misma o se le compensa en metálico, mientras que el resto de comuneros siguen en ella, manteniendo su cuota respecto de los bienes no adjudicados y acrecentada en proporción a la misma con la prorrata proporcional del comunero saliente. Cabe señalar que la problemática en el ámbito fiscal se circunscribe fundamentalmente a la tributación en la extinción parcial subjetiva cuando existen excesos de adjudicación compensados.

La extinción parcial del condominio ha sido admitida en el plano fiscal siempre que se trate de una cesación de la comunidad en relación con los comuneros que otorgan el negocio, y que no se trate de una venta o enajenación de cuota de un comunero a otro. Tradicionalmente, jurisprudencia y doctrina han estado de acuerdo en su existencia. Siguiendo el criterio de la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, de 28 de junio de 1999, desde el punto de vista tributario, no hay diferencia entre la adquisición de un comunero de toda la cosa indivisible y la adquisición por varios comuneros de las cuotas indivisas de otros; ambos son actos declarativos y no constituyen una operación de transmisión. Sin embargo, la resolución DGRN de 11 de noviembre de 2011 supuso un punto de inflexión en la materia puesto que consideró que la extinción es total o no es extinción. El supuesto de hecho era el siguiente: cuatro comuneros, cada uno titular de una quinta parte indivisa, plantean la extinción parcial de la comunidad respecto de la quinta parte indivisa de uno de ellos, que es compensado en metálico por los otros tres; como resultado de la operación, uno de los comuneros cesa en el condominio y los otros tres se adjudican su cuota. El registrador deniega la inscripción al considerar que no hay comunidad sobre la cuota indivisa perteneciente al comunero que la transmite a los comuneros adquirentes y, por tanto, no puede haber disolución. Según esta resolución, la reducción del número de comuneros es una mera alteración de la configuración subjetiva de la comunidad, pero no se extingue porque sigue habiendo una pluralidad de propietarios. Se trataría de un acto dispositivo o enajenación de cuotas.

2. ITPAJD

En relación con este impuesto el asunto principal discutido es si para el supuesto de salida de uno o varios condóminos, siendo adquirida esta cuota por los demás comuneros, que permanecen en la situación de comunidad sobre un bien indivisible, resulta de aplicación la no sujeción a TPO prevista en el artículo 7.2.B) de la LITAJD para la extinción total siempre que haya un exceso de adjudicación inevitable y compensado o si, por el contrario, se debe entender la operación como una transmisión de cuotas entre comuneros.

En el sentido de la Resolución DGRN mencionada se pronuncia la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 12 de diciembre de 2012. En este caso, existía una situación de cotitularidad de cuatro hermanos sobre cuatro inmuebles por partes iguales en cada uno de ellos. Un hermano adquiere las cuotas de otros dos por un precio en metálico, generándose un exceso de adjudicación consecuencia de la transmisión de cuotas entre hermanos. La comunidad no desaparece, sino que simplemente se ha producido una transmisión de cuotas entre comuneros sobre una cosa indivisible. No se produce la «adjudicación a uno» que exige el artículo 1.062 del CC y al que se remite el artículo 7.2.B) de la LITPAJD. El supuesto de hecho encaja en el artículo de la 7.1.A) LITPAJD, de modo que tributará por a la modalidad de TPO, siendo la base imponible la diferencia entre la cuota adjudicada tras la extinción y la cuota de partición originaria. Recientemente, la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 26 de junio de 2019 ha resuelto un asunto similar en el mismo sentido: un matrimonio y sus dos hijos eran copropietarios de un inmueble, perteneciéndoles a cada uno de ellos un 25% del mismo con carácter privativo. Deciden adjudicar el inmueble a los cónyuges, por mitad y proindiviso, con carácter privativo, asumiendo estos el pago de la deuda hipotecaria. Además, los hijos reciben en metálico una contraprestación. El TS cree que en realidad se trata de una modificación subjetiva y no de una extinción. Cuestiona que el negocio jurídico celebrado tenga por finalidad la división de la cosa y estima que es traslativo de dominio: no hay efecto de especificación del derecho preexistente ni para quien transmite ni para quien adquiere. Lo que ocurre es que el comunero saliente ejerce el derecho de disposición sobre la cuota, a cambio de una contraprestación, y los restantes partícipes no tienen la obligación a adquirir su parte. Finalmente, fija como doctrina que la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad, a cambio de una contraprestación onerosa, constituye un exceso de adjudicación sujeto a TPO. No obstante, como se ha señalado anteriormente,

es una cuestión polémica. Precisamente, en esta sentencia se incluye un voto particular por parte de tres magistrados de la Sala. Ellos consideran que son actos internos de la comunidad, específicos de un derecho preexistente pues la compensación al comunero que quiere abandonar la comunidad es consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común. Tal y como se cita en la sentencia el supuesto de hecho solo podría considerarse «acto traslativo de cuota de un comunero a otro a cambio de dinero cuando, a pesar de resultar divisible la cosa común, el que abandona no se lleva la porción de la cosa común que le corresponde y podría segregar, sino que deja esa porción a otro u otros comuneros por el numerario que estos le entregan». Así pues, no existen excesos de adjudicación gravables porque la compensación actúa como elemento equilibrador de la proporcionalidad. Entienden que, tanto en el caso de extinción total como en los de subsistencia de la comunidad con menor número de comuneros, los excesos de adjudicación solo deben quedar sujetos a TPO cuando la porción que un comunero recibe en la adjudicación sea superior a la cuota abstracta que le correspondía. Por todo ello, según su opinión, la operación no debería estar sujeta a TPO. Muchos TSJ opinan de igual modo.

Por su parte, la DGT se inclina por seguir el criterio de que no se trata de una disolución de comunidad en tanto que la misma continúa existiendo ⁴² y estima que existe compra de cuota en lugar de transmisión. Consecuentemente, ha de tributar por TPO. No obstante, la reciente consulta V3007-19 viene a considerar que, en el caso de separación de un comunero y adjudicación al mismo de una de las fincas pertenecientes a la comunidad más una cantidad en metálico en compensación por el menor valor del bien que se le adjudica en comparación con la cuota que le correspondía en la comunidad, se produce un exceso de adjudicación oneroso a favor de los condóminos que permanecen en la indivisión, siendo este inevitable consecuencia de la indivisibilidad del bien en tanto que se trata de un inmueble. Por ello, resulta de aplicación el artículo 7.2.B) de la LITPAJD el cual remite al artículo 1.062 del CC y dicho exceso no quedará sujeto a la modalidad de TPO, sino que procederán dos liquidaciones por AJD: liquidación por la adjudicación del bien al comunero que se separa, siendo este el sujeto pasivo, y liquidación por el exceso de adjudicación, siendo sujetos pasivos los comuneros que permanecen en proindiviso.

⁴² Consulta vinculante DGT V1326-11, de 24 de mayo de 2011.

En último lugar, el TEAC⁴³ considera que, en caso de disolución parcial, en el que algunos bienes quedan en proindiviso, resultan aplicables las reglas del exceso de adjudicación, aunque se adjudique a más de un comunero el bien por ser este indivisible, con obligación de compensar al resto en metálico. Así pues, quedará sujeto a la cuota gradual de AJD y no a TPO.

Poniendo atención ahora en la doctrina, la profesora SERNA BLANCO⁴⁴ en el año 2015 apoyaba la tesis defendida por el TRIBUNAL SUPREMO en su SENTENCIA de 12 de diciembre de 2012, entendiendo que en «el caso en el que la extinción de la comunidad no es total, no gozará de los beneficios de tributar por AJD documento notarial cuota variable, al no poderse aplicar el artículo 1.062 del CC ya que la propiedad continúa indivisa, y se considerará una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes tributando por TPO, siendo la base imponible la diferencia entre la cuota adjudicada tras la extinción y la cuota de participación originaria».

En el mismo artículo, la profesora señalaba que cuando no se produzcan excesos de adjudicación y, por tanto, no haya una compensación en metálico a favor del comunero saliente, tampoco se da una extinción de la comunidad, sino que se produce «una permuta en la que los comuneros en los que persiste el proindiviso transmiten al comunero que se separa sus cuotas partes del bien en el que el comunero saliente adquiere el dominio completo, y este les transmite su cuota parte del bien que continua en proindiviso». En este caso, se producen dos operaciones sujetas a TPO. Esta opinión es diferente a la mantenida por la jurisprudencia y la DGT⁴⁵ que consideran que, si el comunero que se separa se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota de condominio, sin percibir ninguna cantidad en metálico, no está adquiriendo nada que no tuviese con anterioridad de forma que no se produce ninguna transmisión a su favor que pudiera quedar sujeta a TPO.

3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Existe debate al respecto de la sujeción al IIVTNI en el caso de extinciones parciales de comunidades de bienes. Por un lado, la DGT estima que no se trata de una extinción en tanto que la comunidad sigue existiendo, sino que es una transmisión onerosa por lo que

⁴³ Resolución TEAC 00591/2010 de 29 de septiembre de 2011.

⁴⁴ SERNA BLANCO, L., «La tributación en actos jurídicos documentados, documento notarial cuota variable de operaciones inmobiliarias no sujetas a IVA y su relación con la disolución de comunidades sobre bienes», en *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, nº 15-16, 2015.

⁴⁵ Consulta vinculante DGT V3007-19, de 25 de octubre de 2019.

debe liquidarse el impuesto. Sin embargo, la consulta V2035-16, determina que en el caso de una comunidad constituida por tres personas que tienen en común un bien inmueble urbano y deciden extinguir el condominio adjudicando el bien a dos de los comuneros, con la obligación de compensar económicamente al otro, no se produce sujeción a IIVTNU por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, sino una mera especificación de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de ellos.

Por otro lado, es interesante la consulta V2793-19. El supuesto de hecho es el siguiente: tres hermanos son propietarios de dos inmuebles; quieren que a uno de ellos se le adjudique un inmueble y a los otros dos el otro, sin compensación entre ambos. De acuerdo con lo comentado para ITPAJD, la DGT estima que no hay extinción, porque persiste la cotitularidad, y que la verdadera naturaleza de la operación es la de una permuta. La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien urbano a título oneroso, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU, siendo cada uno de los comuneros contribuyente de dicho impuesto.

4. IRPF

Tal y como se ha comentado para los casos de extinciones totales, para que se devengue el IRPF es esencial que haya un exceso de adjudicación. Resultará indiferente que haya compensación o no para que se produzca la alteración patrimonial. Si hay compensación, se produce la alteración en el patrimonio de los comuneros que perciben la compensación en metálico. Cuando no hay compensación, el adjudicatario deberá reflejar en su declaración de IRPF una ganancia patrimonial cuando el valor de transmisión del bien sea superior al valor de adquisición

5. ID e IS

Partiendo de la base de la V0716-18, en el que cuatro herederos de dos pisos pretenden adjudicar un inmueble a uno de ellos y seguir manteniendo el condominio sobre el otro inmueble entre los cuatro, la DGT señala que en el caso planteado no se produce la disolución de la comunidad, por lo que la operación quedará sujeta a la modalidad de TPO si media contraprestación entre ellos y, en caso contrario, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se le adjudica y por el importe de la cuota que adquiere.

Por otro lado, en caso de que el adjudicatario sea una persona jurídica la operación estará sujeta a IS.

VI. EXTINCIÓN DE CONDOMINIOS E IVA

1. INTRODUCCIÓN

En el siguiente apartado se van a analizar las repercusiones fiscales que tiene la disolución de una comunidad de bienes a los efectos del IVA. En primer lugar, se debe señalar que las comunidades de bienes pueden ser sujeto pasivo del impuesto cuando constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición y realicen una operaciones sujetas al impuesto, tal y como señala el artículo 84.Tres de la LIVA. A diferencia de lo que se ha hecho anteriormente, el análisis no se va a estructurar en función de si existen o no excesos de adjudicación puesto que en este impuesto no resulta relevante; la disolución de un condominio quedará sujeta a IVA cuando concurren dos condiciones. Por un lado, que la comunidad pueda ser considerada empresaria a efectos del IVA de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, según el cual serán empresarios «las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente⁴⁶». Igualmente, el art. artículo 5.Uno, apartados c) y d) califican como empresaria a las comunidades de bienes que ceden bienes o derechos en arrendamiento o usufructo, así como a aquellas que urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones con intención de transmitir, adjudicar o ceder por cualquier título. No obstante, para que la comunidad tenga la condición de sujeto pasivo «sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas se derive, se refiera a la citada comunidad de forma indiferenciada, y no a sus miembros o componentes»⁴⁷. El segundo requisito exigido es que, al disolverse se produzca una adjudicación en especie favor de los comuneros. Dicha operación se equipara a una entrega de bienes sujeta a IVA⁴⁸, tal y como señala el artículo 8.2.2º de la LIVA. Sin embargo, lo que actualmente

⁴⁶ Artículo 5.Dos de la LIVA: «Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas».

⁴⁷ Consulta vinculante DGT V2556-17.

⁴⁸ «Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos

es una jurisprudencia consolidada no siempre ha sido así. La SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 23 de mayo de 1998 consideró que la adjudicación de bienes por una comunidad sujeto pasivo del IVA no constituía entrega en tanto que no había transmisión civil. Según esta, el artículo 8 de la LIVA «se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes -pisos o locales- resultantes de la división, en los que, como se ha dicho hasta la saciedad, no hay traslación de dominio». Ya en el año 2018, la SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO de 7 de marzo de 2018 establece como criterio interpretativo que el «El artículo 8.Dos.2º de la LIVA , a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una "entrega de bienes", a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas».

Si concurren ambas circunstancias, la comunidad ha de repercutir la cuota del impuesto a los adjudicatarios y reflejar ese importe como cuota devengada de IVA en la siguiente autoliquidación. No obstante, habrá que considerar la posibilidad de que se trate de un supuesto exento o en el que se produzca la inversión del sujeto pasivo.

2. LA ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE CUYA ENTREGA SE CONSIDERA EXENTA DE IVA CONFORME AL ARTÍCULO 20 DE LA LIVA

En relación con la entrega de inmuebles, existen dos importantes exenciones: entrega de terrenos rústicos y segunda y ulterior entrega de edificaciones, previstas en el artículo 20.Uno. 20º y 22º de la LIVA. Por ello, cuando la adjudicación en especie a los comuneros en caso de disolución de la comunidad consista en la entrega de un terreno rústico o de una segunda o ulterior entrega de edificaciones, la operación estará sujeta pero exenta de IVA. En estos casos, la comunidad no tendrá que repercutir la cuota al adjudicatario. Además, se debe tener en cuenta la posibilidad de que el adjudicatario renuncie a la exención si es empresario o profesional con derecho a dudcirse el IVA soportado, posibilidad prevista en el artículo 20.Dos de la LIVA. En este caso, se produciría la

"actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º de la LIVA, por lo que la comunidad no repercutiría la cuota al adjudicatario del bien.

3. LAS COMUNIDADES DE BIENES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO

A efectos del IVA se reputan empresarios los arrendadores de bienes. Por tanto, cuando la comunidad de bienes se dedique al arrendamiento, será considerada empresaria y sujeto pasivo del IVA, siempre que sea ella la que asuma por sí misma el riesgo y ventura derivados de la actividad. Por tanto, la adjudicación por parte de una comunidad de un bien o derecho cedido en arrendamiento es una operación sujeta a IVA. No obstante, de nuevo, se deben considerar las posibles exenciones, recogidas en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA: arrendamiento de vivienda y de finca rústica para uso agrícola o ganadero. De nuevo, si el adjudicatario fuera un empresario con derecho a la deducción del IVA soportado, podría renunciar a la exención, produciéndose la inversión del sujeto pasivo en los términos del artículo 84.Uno.2º de la LIVA. Teniendo en cuenta estas exenciones y las comentadas en el apartado anterior, para que la adjudicación de un inmueble destinado al arrendamiento con ocasión de la disolución de una comunidad produzca la repercusión del impuesto al adjudicatario, debe tratarse de un terreno de naturaleza urbana o que se trate de la primera entrega de una edificación. Por otro lado, el artículo 20.Uno.24 de la LIVA prevé otra exención de modo que la adjudicación de un inmueble utilizado en una actividad exenta estaría también exenta siempre que no se hubiera deducido el IVA soportado cuando fue adquirido por la comunidad.

4. CONSTRUCCIÓN DE EDIFICACIONES POR UNA COMUNIDAD Y POSTERIOR ADJUDICACIÓN DE LAS MISMAS A LOS COMUNEROS

Además de las comunidades de bienes dedicadas al arrendamiento, la Ley del IVA atribuye la condición de empresarios a las comunidades de bienes que efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. Por tanto, la comunidad que promueve la construcción de viviendas con el objetivo de adjudicarlas a los comuneros será sujeto pasivo del impuesto y dicha adjudicación quedará sujeta a IVA, sin que se requiera la habitualidad en el ejercicio de estas actuaciones, tal y como señala el artículo 8.2.2º de la LIVA⁴⁹. Consecuentemente,

⁴⁹ «Se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación».

la cuota del impuesto deberá repercutirse por la comunidad a los adjudicatarios. En este sentido se pronuncia la V0734-10; además, añade que «las entregas que realicen los comuneros de los inmuebles que les han sido adjudicados, tendrán la consideración de segundas edificaciones y, por tanto, estarán sujetas y exentas del IVA».

VII. CONCLUSIONES

Una vez analizadas las repercusiones fiscales que tienen las diferentes modalidades de extinción del condominio en los distintos impuestos a los que afecta, véase, ITPAJD, IRPF, IS, IIVTNU, ISD e IVA, se confirma lo señalado al principio de este trabajo. Existe una gran confusión y descoordinación en la legislación tributaria respecto del acto de disolución de la comunidad de bienes cuando hay excesos de adjudicación, fundamentalmente derivado del tratamiento desigual que reciben estos en cada uno de los impuestos. Consecuencia de esta confusión, tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa y científica han tenido que pronunciarse en numerosas ocasiones sobre cómo han de interpretarse y aplicarse las normas, llegando muchas veces a soluciones contrapuestas, aun sobre los mismos supuestos de hecho. Básicamente, la mayor parte del debate se circscribe al ámbito de la extinción de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales con exceso de adjudicación compensados y su tributación en IRPF, ITPAJD y IIVTNU.

Por un lado, la normativa del IRPF estima que siempre que haya un exceso de adjudicación compensado hay un acto traslativo de dominio y una alteración patrimonial susceptible de ser gravada, con independencia de que se trate de un exceso inevitable, en tanto que el ex comunero que percibe el dinero por parte de aquel que resulta adjudicatario de la totalidad del bien recibe algo que no tenía con anterioridad.

Por otro lado, la normativa del ITPAJD considera que el exceso de adjudicación compensado es un acto traslativo de dominio y, en consecuencia, ha de tributar por TPO siempre que se den todos los requisitos para ello; sin embargo, cuando se trate de un exceso inevitable derivado de la adjudicación a un solo comunero del bien por su naturaleza indivisible, siendo este compensado en metálico, dicha operación no quedará sujeta a esta modalidad de acuerdo con el artículo 7.2.B) de la LITPAJD el cual remite al artículo 1.062 del CC, sino que tributará por la cuota variable de AJD. Esta tesis ha sido defendida tanto por la jurisprudencia del TS como por la doctrina puesto que ambos entienden que en el caso de un exceso de adjudicación inevitable no hay una alteración

en el patrimonio sino una mera concreción de derechos, habida cuenta de que la adjudicación a un comunero a cambio de una compensación en metálico a los demás es la única manera de salir de la situación de indivisión. Además, desde el año 2016 este régimen resulta aplicable también al IIVTNU.

Sin embargo, esta posibilidad de no sujeción a TPO puede dar lugar a situaciones artificiosas con el único objetivo de obtener una menor tributación. Se pueden encontrar casos en los que los obligados tributarios implementen operaciones de un modo que les permita que la disolución no quede sujeta a TPO y tribute por la modalidad de cuota variable de AJD, puesto que la primera presenta unos tipos impositivos del 8%-10%, mientras que para la segunda el tipo impositivo general en Aragón es del 1'5%. Por ello, la doctrina pone el foco sobre los peligros de la aplicación automática de la no sujeción a TPO de los excesos de adjudicación compensados cuando el bien sea indivisible, considerando que hay que analizar esta posibilidad caso por caso. De otro modo, bastaría con adquirir mediante compraventa un porcentaje minoritario de un bien inmueble y posteriormente extinguir la comunidad de bienes, adjudicando al copropietario minoritario la totalidad del bien a cambio de la compensación en metálico al otro, excluyéndose así la mayor parte del gravamen por TPO.

Otra cuestión muy discutida es la tributación en el supuesto de extinción parcial. Mayoritariamente, TS y DGT se inclinan por considerar que no se produce una extinción propiamente dicha puesto que la situación de cotitularidad subsiste. Así pues, cuando se generen excesos de adjudicación compensados, aunque sean inevitables, no resulta de aplicación el artículo 1.062 del CC al que se remite el artículo 7.2.B) de la LITPAJD en tanto que no se da la «adjudicación a uno» que exige el artículo 1.062 del CC además de que los condóminos que continúan en la comunidad adquieran un porcentaje mayor del que tenían; por lo tanto, es un acto traslativo de dominio y ha de tributar por TPO. No obstante, pronunciamientos recientes empiezan a tratar la extinción parcial como si de una extinción total se tratara de forma que si el exceso que se produce es consecuencia de la indivisibilidad del bien y se compensa en metálico solo tributará por la modalidad de cuota variable de AJD.

En mi opinión, resultaría necesario una mayor coherencia legislativa puesto que carece de sentido que un mismo acto sea considerado de manera tan distinta por la normativa del IRPF y por la normativa del ITPAJD y con tantas lagunas. Creo que la tributación por IRPF derivada de la extinción del condominio debería ser similar a la prevista para

ITPAJD y IITVNU de modo que en el caso de que se dieran excesos de adjudicación compensados, siempre que resulten inevitables por la naturaleza indivisible del bien adjudicado, siendo esta la única forma de salir de la situación de indivisión no habría una alteración patrimonial y, por tanto, no quedaría sujeto a IRPF.

Además, con el objetivo de lograr mayor uniformidad, creo que podría ser conveniente incluir en la regulación tributaria una mención a la fiscalidad de la extinción parcial de condominio. Desde mi punto de vista, debería ser acorde con lo expuesto para ITPAJD en las extinciones totales y con la nueva senda abierta por el TS y la DGT dirigida a asimilar la extinción total a la parcial cuando se den excesos de adjudicación compensados e inevitables.

En definitiva, tal y como ha quedado patente a lo largo de este trabajo, la extinción del condominio es un asunto no exento de debate en las diferentes instancias judiciales y administrativas, de modo que *de lege ferenda* debería tenerse en consideración con la finalidad de armonizar sus consecuencias fiscales y reducir así la inseguridad que existe en torno a la tributación de esta figura en la actualidad.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

1. LIBROS Y REVISTAS

ARANA DE LA FUENTE, I. y GRAU RUIZ, M.A., Los contratos de constitución y de organización jurídica de la comunidad de bienes, en *Contratos de estructura asociativa o comunitaria*, t. IV, Editorial Aranzadi, 2014, p. 437

CALVO VÉRGEZ, J., «Implicaciones fiscales derivadas del acto de partición de la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, n.º 1-2, 2009.

CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS, S., «Régimen tributario de las comunidades de bienes y de las sociedades civiles», en *Comunidad de bienes y sociedad civil* (Parra Lucán, M.A., directora), Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. II, vol. I, 11^a edic., Editorial Reus S.A., Madrid, 1978, pp. 401 y 402.

DE PABLO VARONA, C., «Los excesos de adjudicación producidos como consecuencia de la disolución de comunidades empresariales», en *Jurisprudencia Tributaria*, Editorial Aranzadi, nº62, 2002.

DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, t. I, vol. III, 10^a edic., Editorial Tecnos, Madrid, 2019.

GARCÍA ROSS, J.J. y MUGURUZA ARREDE, J., «La tributación de los excesos de adjudicación resultantes de la liquidación de la sociedad de gananciales», en *Jurisprudencia Tributaria*, Editorial Aranzadi, nº4, 2006.

GIL CRUZ, E. M., «Tributación de las adjudicaciones derivadas de la disolución de una comunidad de bienes», en *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, n.º 1-2, 2010.

GUERRA REGUERA, M., *Consecuencias fiscales de la extinción de una comunidad de bienes*, 1^a edic., Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

LACRUZ MANTECÓN, M.L., *Síntesis del Derecho Civil. Familia y Sucesiones*, vol. III, Kronos, Zaragoza, 2016, pp. 111, 219.

MANRESA Y NAVARRO, J.M., *Comentarios al Código Civil Español*, t. III, Editorial Reus S.A., Madrid, 1976, pp. 516 y 517.

MIQUEL GONZÁLEZ, J.Mª., *Comentario al artículo 392 del Código civil*, en Comentario del Código Civil, T.I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, p. 1.069.

PÉREZ DE ONTIVEROS, C., *División de la comunidad de bienes y exclusión de la acción de división*, Editorial Thomsom Reuters, 2014, pp. 55 y ss.

PIEDRA, S., «Disolución total del condominio: criterio de Tribunal Supremo sobre la determinación de la base en AJD», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Editorial Aranzadi, nº 956, 2019.

PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho Civil*, t. III, vol. II, 3ª edic., Bosch, Barcelona, 1979, p.6.

REYES LÓPEZ, M.J (coordinadora), *Comunidad de bienes*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

RONCALÉS SAMANES, J., *Comunidad de bienes y sociedad civil*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

SERNA BLANCO, L., «La tributación en actos jurídicos documentados, documento notarial cuota variable de operaciones inmobiliarias no sujetas a IVA y su relación con la disolución de comunidades sobre bienes», en *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, nº 15-16, 2015.

2. RELACIÓN JURISPRUDENCIAL Y DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 9 de octubre de 1986 nº5343/1986. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 25 de marzo de 1996, nº: 228/1996. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 23 de mayo de 1998, nº 3357/1998. Fuente: CENDOJ.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 14 de noviembre de 1998, nº1058/1998, Fuente: Arandazi

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 28 de junio de 1999, nº 4571/1999, recurso: 8138/1998. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 13 de mayo de 2005, nº 336/2005, recurso: 4459/1998. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Civil) de 10 de enero de 2008 nº1378/2008. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 18 de febrero de 2009, nº 1329/2009, recurso: 4/2007. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN de 25 de octubre de 2012, nº 5458/2012. Fuente: CENDOJ.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN de 23 de noviembre de 2012, nº2009/2012. Fuente: CENDOJ.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 7 de marzo de 2018, nº 844/2018. Fuente: CENDOJ.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 2 de octubre de 2018, nº1484/2018. Fuente: CENDOJ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 30 de mayo de 2019, nº 1824/2019, recurso: 3144/2017. Fuente: CENDOJ.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso) de 26 de junio de 2019, nº916/2019, recurso: 4322/2017. Fuente: CENDOJ.

Consulta DGT 0011-00, de 12 de diciembre de 2000. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta DGT 0980-02, de 27 de junio de 2002. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3985/2003 de 12 de mayo de 2004. Fuente: Iberley

Consulta no vinculante de la DGT 1412-04, de 14 de julio de 2004. Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante de la DGT V0514-08, de 7 de marzo de 2008. Fuente: Ministerio de Hacienda

Consulta Vinculante de la DGT V1591-08, de 28 de julio de 2008. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta vinculante de DGT V2294-09, de 13 de octubre de 2009. Fuente: Ministerio de Hacienda

Consulta vinculante de la DGT V2732-09, de 10 de diciembre de 2009. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V0734-10 de 16 de abril de 2010. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V0357-11, de 15 de febrero de 2011. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V1326-11, de 24 de mayo de 2011. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Resolución del TEAC, 00/03704/2010/00/00, de 29 de septiembre de 2011. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V1966-15, de 23 de junio de 2015. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Resolución de DGT 0029-17, de 19 de septiembre de 2017. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V2556-17 de 10 de octubre de 2017. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V0716-18, de 16 de marzo de 2018. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta vinculante de DGT V1001-2018 de 28 de abril de 2018. Fuente: Ministerio de Hacienda

Resolución del TEAC, 2488/2017/00/00, de 7 de junio de 2018. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta Vinculante DGT V2793-19, de 10 de octubre de 2019. Fuente: Ministerio de Hacienda.

Consulta vinculante DGT V3007-19, de 25 de octubre de 2019. Fuente: Ministerio de Hacienda.

3. NORMATIVA

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN HAP/1831/2018, de 7 de noviembre, por la que se dispone la publicación del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.