

EL TRIBUNAL SUPREMO RESUELVE DOS CUESTIONES DECISIVAS EN LAS EXTINCIONES DE CONDOMINIO: CUÁNDO HAY UNA ÚNICA COMUNIDAD Y CUÁNDO HAY UNA DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD: STS DE 26 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 6421/2022

Javier Máximo Juárez González

Notario de Valencia

(España)

Miembro de la AEDAF

Resumen

El TS en esta sentencia resuelve dos aspectos fundamentales en la controvertida tributación de las extinciones de condominio en el ITP y AJD, con evidentes secuelas en otros tributos como IRPF e IIVTNU.

La primera y fundamental es reputar que existe una única comunidad sobre una pluralidad de bienes constituyendo un «patrimonio colectivo» cuando hay identidad de comuneros y de cuotas, con independencia del origen y del título de adquisición de los bienes. Y, por tanto, la disolución de dicha única comunidad con adjudicaciones proporcionales a los haberes no conlleva permutas de cuotas de distintas comunidades sujetas a la modalidad de TPO, sino sujeción a AJD como acto no traslativo, sino determinativo o especificativo conforme al derecho civil.

La segunda, también importante, aunque colateral, es el afirmar que, también de acuerdo al derecho civil, existe disolución de comunidad y no otra cosa, cuando un comunero ejercita la acción de división y se le adjudican bienes proporcionales a su haber o un bien indivisible compensando onerosamente a los restantes.

Palabras clave

Extinción de condominio, ITP y AJD.

Abstract

In this judgment, the High Court resolves two fundamental aspects in the controversial taxation of condominium terminations in the Transfer Tax

(ITP and AJD), with obvious consequences in other taxes such as Personal Income Tax and Tax on Value increase on urban real estate (IIVTNU)

The first thing to consider is that there is a single community over a plurality of assets, constituting a «collective patrimony» when there is identity of commoners and shares, regardless of the origin and title of acquisition of the assets. And, therefore, the dissolution of the single community with allocations proportional to the assets does not entail exchanges of quotas of different communities subject to the Transfer Tax (TPO modality), but subjection to AJD as a non-transferable act, but determinative or specific in accordance to civil law.

The second thing, also important, although collateral, is to affirm that, according to civil law, there is dissolution of community and nothing else, when a commoner exercises the action of division and is awarded assets proportional to his assets or an indivisible asset compensating the rest onerously.

Keywords

Condominium terminations, Transfer Tax (ITP and AJD).

Cómo citar: Juárez González, J.M. (2024). El Tribunal Supremo resuelve dos cuestiones decisivas en las extinciones de condominio: cuándo hay una única comunidad y cuándo hay una disolución de comunidad. STS de 26 de abril de 2024,rec. núm. 6421/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 261-269.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. El TS resuelve dos cuestiones decisivas
 - 4.2. Primera: cuándo hay una única comunidad sobre una pluralidad de bienes
 - 4.3. Segunda cuestión: cuándo hay una disolución de comunidad en las disoluciones parciales objetivas y subjetivas
 - 4.4. Proyección de la doctrina jurisprudencial en otros tributos

1. Doctrina del tribunal

Concretada en el Fundamento de Derecho TERCERO:

(I) «El Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes, ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción de condominio, de suerte que, caso a caso, la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina a propósito, sobre la base de la regulación ofrecida por el Derecho Civil».

(II) Hay una única comunidad en caso del llamado en la doctrina civil «patrimonio colectivo» integrado por una pluralidad de bienes con idénticos comuneros, con la misma participación.

(III) «Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad.

(IV) (...) «Está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

Nota: Esta doctrina ha sido reiterada por sentencia del TS de 30/4/2024, rec, 7737/2022.

2. Supuesto de hecho

(I) Formalización en escritura pública de única extinción de condominio entre dos hermanos comuneros por mitades indivisas referida a tres inmuebles, dos adquiridos por compraventa el mismo día y el tercero por donación unos años antes. Se adjudican los inmuebles conforme a valores declarados correspondientes con su cuota de participación o haber teórico, sin excesos de adjudicación declarados a compensar.

(II) Posición de la administración.

Dado el origen distinto de los inmuebles, adquiridos en base a títulos de dominio claramente diferenciados y con una causa no vinculada, no existe una comunidad de bienes constituida formalmente que ampare las dos adquisiciones, esto es, cumpliendo con una mínima formalidad para que pueda entenderse

la existencia de una única comunidad de bienes; en realidad ha habido la disolución de dos condominios, dos negocios jurídicos diferentes. Por tanto, los comuneros se han intercambiado de una a la otra comunidad, tratándose en realidad de una permuta que queda sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

(III) Posición de los comuneros recurrentes.

Considera que debe estar sujeta a la cuota gradual de AJD, Invoca a su favor la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1502/2019 de 30 de octubre, dictada en el recurso de casación n.º 6512/2017 y la reciente doctrina de la DGT modulando su criterio (consulta V2889-21, de 17 de noviembre). De acuerdo a las mismas: «...Basta que se cumplan los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad para que la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, tribute por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); siendo lo importante que se haya extinguido el condominio –que se haya ejercitado la facultad de división de la cosa común–, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero incluso aunque el exceso no se haya compensado en efectivo. Carece de relevancia el origen de la comunidad».

(...) «Por último, señala la recurrente que ni el Código Civil ni la jurisprudencia ni la doctrina científica en ningún caso exigen para la existencia de comunidad, en este caso de copropiedad, un origen común. Lo que puesto en relación con el art. 12 LGT, dado que se definan por las normas tributarias, los conceptos aplicables deben ser los delimitados en el ámbito civil, por lo que lo que determina una única comunidad sobre una pluralidad de bienes no es el título de adquisición ni la simultaneidad de la misma sino la identidad de sujetos, de cuotas y de reglas aplicables a los bienes que conforman un patrimonio colectivo carente de personalidad jurídica como una sola comunidad siendo la interpretación pretendida por la Administración Tributaria y por la sentencia de instancia artificiosa con efectos meramente recaudadores.

3. Fundamentos de derecho

Considera el TS en el Fundamento de Derecho TERCERO, después de hacer referencia a sus sentencias de 19 de diciembre de 2022 (recurso de casación 4/2021) y de 30 de octubre de 2021 (recurso de casación 6512/2017) y a las consultas de la DGT V2889/2, V2739/21 y V2096/2022 que:

«Como pone de manifiesto la parte recurrente el Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes, ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción del condominio, de suerte que, caso a caso, la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina a propósito, sobre la base de la regulación ofrecida por el Derecho Civil.

En este caso resulta estéril, desde el punto de vista fiscal, la polémica que sugiere la parte recurrida sobre la existencia de una o de varias comunidades de bienes, en tanto que, como apunta la parte recurrente, dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes; sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos.

En el presente caso, sin dificultad cabe identificar esta figura, pues existe comuneros idénticos, los dos hermanos, que mantienen la misma participación en la sucesiva adquisición de los distintos bienes que componen el citado patrimonio en común.

Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad.

En este contexto, conforme a las normas fiscales, art. 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico ...perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Dicho lo anterior cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición».

4. Análisis

4.1. El TS resuelve dos cuestiones decisivas

Las sentencias del TS de 26/4/2024 (rec. 6421/2022) y 30/4/2024 (rec. 7737/2022) ponen fin a dos cuestiones controvertidas con evidentes repercusio-

nes en las tributaciones en el ITP y AJD, pero también con secuelas en otros tributos como ISD, IRPF e IIVTNU.

4.2. Primera: cuándo hay una única comunidad sobre una pluralidad de bienes

La respuesta a esta pregunta es determinante puesto que, si se considera que hay tantas comunidades como bienes, habrá tantas disoluciones como comunidades y el «cruce» de bienes en las adjudicaciones de distintas comunidades suponen permutas con las funestas consecuencias en TPO, IRPF e IIVTNU.

La posición de la DGT, inicialmente defensora a ultranza de considerar tantas comunidades distintas como bienes, ha sido recientemente atemperada. Así:

(I) La consulta V2889-21, de 17/11/2021 considera que en las comunidades ordinarias solo puede haber una única comunidad en función del origen o destino, indicando que constituye una única comunidad de bienes por destino la comunidad de bienes que realice actividades económicas (y, por tanto, actúe en el tráfico externo con CIF propio). En todo caso «se trata de una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo».

(II) Las consultas V2889-21, de 17/11/2021 y V2739-21, de 10/11/2021, y otras posteriores, consideran, en el caso de disolución simultánea de varias comunidades entre los mismos comuneros, que las adjudicaciones en que se formen lotes proporcionales a sus cuotas o con excesos de adjudicación declarados a uno fundados en indivisibilidad inevitable atendiendo a la globalidad de los bienes de las diferentes comunidades resultan no sujetas a TPO, sujetas a AJD y no sujetas al IIVTNU.

Pues bien, como consta en el apartado anterior, el TS solventa la cuestión, basándose en el Derecho Civil, afirmando la regla, invocada por el requirente, de la triple identidad (de comuneros, de cuotas y de régimen jurídico –en este caso, condominio ordinario–) con independencia de su origen o título de adquisición, sin precisar CIF, acreditación de utilización consorcial o cualquier otra ocurrencia. Por tanto:

(I) Hay una única comunidad en los casos de adquisiciones por cónyuges casados en separación de bienes o de participación respecto de los bienes que adquieren con la misma cuota de participación (en Cataluña, parece que basta la identidad de comuneros, conforme al art. 223-12 del libro segundo del CCC).

(II) Hay una única comunidad en general en los casos de mismos condueños con identidad de cuotas sobre una pluralidad de bienes sujetos a las normas generales del CC sobre comunidades ordinarias o especiales en virtud del art 392 del CC.

4.3. Segunda cuestión: cuándo hay una disolución de comunidad en las disoluciones parciales objetivas y subjetivas

Las disoluciones parciales de comunidad pueden ser subjetivas, objetivas o mixtas:

(I) Es subjetiva cuando se separa alguno de los comuneros que no desea permanecer en la comunidad siempre que se realice con adjudicación proporcional a su haber o superior por indivisibilidad inevitable, compensando a los comuneros que permanecen a título oneroso, resultando las cuotas de los que permanecen proporcionalmente acrecentadas por la cuota del saliente en los bienes no afectados por la extinción parcial subjetiva.

(II) Es objetiva cuando todos los comuneros convienen en cesar en la división respecto de determinados bienes de la comunidad, subsistiendo respecto de otros, siempre que, igualmente, se realicen adjudicaciones proporcionales a los haberes o desiguales por indivisibilidad inevitable de los bienes objeto de extinción parcial a «uno» o a «unos», compensado onerosamente a los otros en proporción a sus haberes en los bienes que abandonan la comunidad y que las cuotas de los partícipes sobre los bienes respecto de los que subsiste la comunidad se mantengan inalterables.

Pues bien, la situación actual es la siguiente:

(I) Tanto el TS (sentencia del TS de 17/12/2020, ROJ 4367/2020) como muy recientemente la DGT (consulta DGT V3035-23, de 21/11/2023), reconocen la disolución parcial objetiva como una auténtica extinción de condominio.

(II) Respecto de la subjetiva: Aunque el TS no se había pronunciado expresamente, la miraba con disfavor (sentencia del TS de 19/12/2022, ROJ STS 4894); y, aunque la DGT en ocasiones puntuales la había reconocido como tal (consultas V3007-19 y V1969-21), lo cierto es que el criterio predominante es hasta la fecha negacionista al considerar que no hay disolución de comunidad pues la comunidad «pervive» (consulta V1918-22, de 8/9/2022).

Sin embargo, la presente sentencia, sustentándose igualmente en el Derecho Civil, afirma con rotundidad que:

I) Hay disolución de comunidad y no otra cosa, sea total o parcial, cuando se ejercita y consume la facultad de división, por todos los comuneros o alguno/s de ellos, siempre que las adjudicaciones sean proporcionales a las cuotas ideales del/los saliente/s o contengan excesos de adjudicación declarados no sujetos conforme al art. 7.2.b) del TRITPAJD.

(II) Como ya hemos apuntado, estando reconocida la extinción parcial de condominio objetiva por el TS y la DGT, lo relevante es que da carta de naturaleza fiscal a la extinción parcial de condominio subjetiva, aunque debe advertirse que no es este aspecto el núcleo de la cuestión resuelta por el TS.

4.4. Proyección de la doctrina jurisprudencial en otros tributos

Aunque circunscrita la sentencia al ITP y AJD, sin embargo, es indudable su trascendencia en otros tributos:

(I) En el IIVTNU, puesto que las extinciones de condominio con adjudicaciones proporcionales a los haberes o con excesos de adjudicación declarados onerosos fundados en indivisibilidad inevitable quedan no sujetas (por todas, consulta DGT V0123-24), mientras que la permuta conlleva dos transmisiones onerosas sujetas.

(II) En el IRPF, puesto que las extinciones de condominio con adjudicaciones proporcionales a los haberes no conllevan alteración patrimonial (art. 33.2 Ley del IRPF), al contrario que la permuta que supone una doble transmisión.