

## FISCALIDAD DEL CONDOMINIO DESDE UNA ÓPTICA DE LAS CATEGORÍAS DEL DERECHO CIVIL

Ángel Serrano de Nicolás  
*Notario de Barcelona*  
*Profesor asociado de derecho*  
*Universidad Pompeu Fabra*

### 1. PRELIMINAR: ALGUNAS CARACTERÍSTICAS PROPIAS DEL DERECHO FISCAL EN RELACIÓN CON EL DERECHO CIVIL

Desde una visión eminentemente práctica (jurisdiccional y administrativa), se pretende poner de relieve la influencia de las categorías e instituciones del derecho civil en el derecho fiscal, escogiendo para ello una institución —frecuente en la práctica— como es la comunidad de bienes, y más en concreto el condominio, y, al efecto, tratar las consecuencias fiscales que implican sus diferentes vicisitudes desde que nace hasta su extinción.<sup>1</sup>

La incidencia conceptual del derecho civil en el ámbito fiscal se manifiesta al ser el derecho común al resto del ordenamiento jurídico y, así, en el específico sistema de fuentes tributario, el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general

1. Para su aspecto civil me remito, si se me permite, pues parto de los conceptos e ideas desarrollados en ellos, a Á. SERRANO DE NICOLÁS, «La personalidad jurídica de la sociedad civil: su posible antecedente en el Código civil argentino», en V. CUÑAT EDO *et al.* (dirs.), *Estudios de derecho mercantil. Liber amicorum profesor Dr. Francisco Vicent Chuliá*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, p. 701-725; Á. SERRANO DE NICOLÁS, «Contratos sobre comunidades convencionales», en M. J. REYES LÓPEZ (coord.), *Comunidad de bienes*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, p. 993-1021; Á. SERRANO DE NICOLÁS, «La organización de un bien tenido por diversas personas», en S. NASARRE AZNAR (dir.), *Bienes en común*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, p. 29-167; Á. SERRANO DE NICOLÁS, «Comunidades de bienes: regulación positiva, situaciones dudosas y pactos convencionales», en V. M. GARRIDO DE PALMA (dir.), *Instituciones de derecho privado*, t. III, *Reales*, vol. 1, 2a ed., Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2017, p. 669-854; en dichos trabajos he pretendido deslindar cuándo hay comunidad —como consecuencia de concurrir diversos sujetos, con derechos de la misma naturaleza y sobre un mismo bien— frente a otros supuestos de titularidad de diversos derechos —de diferente naturaleza—, aunque sea sobre una misma cosa e incluso concurrentes al mismo tiempo, y, desde luego, la posibilidad de organizar la comunidad de bienes al modo societario, aunque sin personalidad jurídica, si bien aquí se trata simplemente de considerar el condominio desde que existe y hasta su extinción.

tributaria (*Boletín Oficial del Estado*, núm. 302, 18 de diciembre de 2003) (LGT), precisa que «[t]endrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común». Además, conforme al artículo 13 LGT, las «obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». Así pues, el condominio será lo que determinan los artículos 392 y siguientes del Código civil (CC) español y, a su vez, los artículos 551-1 y siguientes del Código civil de Cataluña (CCCat), a lo que se une, y puede ser relevante para determinar cuándo un acto es o no traslativo, que, conforme a su mismo artículo 12 LGT, «1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código civil. || 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda», por lo que, a falta de concepto propio, que en esta materia no lo hay, se tendrá que estar a la legislación civil.

Por otra parte, queda prohibida la analogía conforme a su artículo 14 LGT, pero solo para los supuestos específicos que menciona: «No se admitirá la analogía para entender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales», lo que en sí implica que, dentro de la relación jurídica tributaria, la analogía exclusivamente está excluida, en su posible aplicación, en los tres supuestos mencionados; o sea, no puede aplicarse ni al hecho imponible, ni a las exenciones, ni tampoco a los demás beneficios o incentivos fiscales, pero sí podrá aplicarse al resto del contenido de la relación jurídica tributaria, y así lo admite la jurisprudencia.<sup>2</sup>

2. Lo confirma la Sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala Contenciosa Administrativa, Sección Segunda, 381/2019, de 20 de marzo de 2019, cuando precisa que «el hecho de que el art. 7º.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto [...] solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, “los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código civil [...]” y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria —hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio—, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias».

## 2. NACIMIENTO IMPERATIVO Y POSIBLE ALTERACIÓN DE LOS CONDOMINIOS O DE LOS BIENES DEL CONDOMINIO

El condominio conforme al artículo 551-1.1 CCCat —e igual el artículo 392.1 CC— *nace imperativamente*,<sup>3</sup> pues hay condominio —o situación de comunidad— desde que se da su supuesto de hecho, que no es otro que la existencia de más de un titular (o condominio) con derechos de idéntica naturaleza, concurrentes al mismo tiempo y respecto al mismo bien. Sin duda, una vez nacido se podrá modificar, en cuanto a los sujetos o condominios, mediante la transmisión de su cuota, que plantea el problema —como se verá— de su tributación, al tener que concretar si se da una transmisión de cuota sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) o si hay una extinción parcial,<sup>4</sup> que —con un tipo impositivo muy inferior— se sujetaría al impuesto de actos jurídicos documentados (IAJD); puede también alterarse constituyéndose como «comunidad societaria» (que ya no sería propiamente un condominio o comunidad de bienes)<sup>5</sup> o, incluso, si los mismos sujetos adquieren más bienes y, en consecuencia, el condominio se extiende a estos nuevos bienes adquiridos (lo que podría presentar problemas al extinguirse y adjudicarse bienes concretos adquiridos en distintos momentos y por causas o negocios jurídicos distintos).<sup>6</sup>

Frente a ello, lo que *no podrá pactarse es la exclusión de la situación de condominio cuando se dé su supuesto de hecho* (con su consiguiente repercusión fiscal, por ejemplo en imputación de dividendos, rentas de cuentas a plazo en cotitularidad,

3. La aplicación imperativa del art. 392 CC la reconoce el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Resolución núm. 00/535/1998, de 25 de abril de 2001: «Resulta aplicable al supuesto que aquí se discute la doctrina de este Tribunal Central que en su resolución de 8 de julio de 1999 declaró que la comunidad de bienes existe, sin que sea preciso un acto formal o un reconocimiento por la Administración, desde que la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas, según establece el artículo 392 del Código civil [doctrina perfectamente aplicable al art. 551-1.1 CCCat].

4. Para los casos de salida —por transmisión de su cuota— de uno de los cotitulares de la comunidad, a quien todos los demás compensarán en dinero, debe estarse a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 7 de julio de 2006, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de septiembre de 2006 y las consultas de la Dirección General de Tributos de 23 de marzo y 4 de abril de 2006 y de 4 de mayo de 2007, en las que se parte de que la extinción exige que quede *un único condominio o comunero*; cosa distinta, como se verá, es que cabe que se vayan concatenando sucesivas transmisiones como vía para la extinción total.

5. Por todos, para su tributación, véase M. LALAGUNA HOLZSWARTH, *La comunidad societaria en el derecho tributario*, Valencia, Universidad de Valencia, 2016, accesible en línea en: <<http://hdl.handle.net/10550/50066>> (consulta: 3 septiembre 2019).

6. La extinción «parcial» también puede darse cuando, estando la comunidad integrada por más de un bien, se disuelve el condominio sólo sobre alguno; aquí lo que hay es extinción total sobre dicho bien en condominio (aunque la comunidad o el condominio siga sobre los demás). Véase, al efecto, la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (RDGRN) de 4 de abril de 2016 y la RDGRN de 2 de noviembre de 2018.

etc.). Tampoco cabe convenir que nacerá sin darse su supuesto de hecho y, por ello, está excluido un régimen de futuro, dado que cualquier adquisición de otra forma implica una modificación tácita, sin que ello suponga ninguna modificación del condominio, pues, para ese concreto bien, ni siquiera había llegado a nacer, dado que el condominio exige necesariamente la cotitularidad *de presente* del bien sobre el que se pacta.

Cosas diferentes son, al efecto, el condominio como situación de hecho (por darse su supuesto) y el pacto para que funcione como *comunidad societaria*,<sup>7</sup> o, incluso, que con un solo bien en condominio se obtenga NIF (así, por estar arrendado por los copropietarios, por explotarlo como restaurante, etc.), cuya obtención en modo alguno significa que se adquiera personalidad jurídica. Otra cosa es que sí pueda ser sujeto pasivo de los tributos<sup>8</sup> e incluso pueda desarrollar una actividad económica;<sup>9</sup>

7. La denominada *comunidad societaria* exige precisar que no es un tipo de sociedad (ni tiene personalidad jurídica) y que, aunque realice una actividad económica, sigue siendo un mero condominio (o comunidad de bienes). Por ello, en la STS de 25 de marzo de 2009 (rec. 4608/2006), si bien se trata de una comunidad de bienes «de carácter societario», pues se compra —por los comuneros— un inmueble para afectarlo a la actividad de la misma, los adquirentes son ellos y no la comunidad de bienes (que carece de personalidad jurídica); otra cosa es que en la escritura pública de adquisición se manifieste que se adquiere —obviamente, por las personas físicas comuneras— para desarrollar una actividad económica concreta y que tiene un CIF concreto, el de la comunidad de bienes.

8. Para la siempre problemática tributación de ciertas operaciones inmobiliarias de las comunidades de bienes en operaciones societarias o en el impuesto de actos jurídicos documentados, en el orden doctrinal véase, por todos, J. CALVO VÉRGEZ, *La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Madrid, Thomson Reuters Civitas, p. 254-256; y en el derecho positivo, conforme al art. 61 del Real decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (RITPYAJD), estarán sujetas a tributación las que lo estuviesen en su constitución, para lo que deberán realizar «actividades empresariales», de modo que solo tributarán por actos jurídicos documentados cuando no hayan realizado dichas «actividades empresariales» —pues, de hacerlas, se trataría de una operación societaria (OS).

9. Así, la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria informa: «Si un sujeto se persona ante la AEAT manifestándose como ‘comunidad de bienes’, nada obsta a la necesidad de valorar el documento que se presenta ante la AEAT como constitutivo de tal comunidad de bienes y en el que deberá figurar claramente identificada la cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad. | En caso de que no figure claramente identificado el bien poseído en común para considerarla comunidad de bienes se le otorgará el NIF “E”, subclave “otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidos en el resto de claves”. En estos casos, en la denominación de la entidad no puede aparecer el nombre “Comunidad de bienes.....” o “... CB”. Si el solicitante del NIF quiere describir el tipo de entidad en el nombre podrá hacer constar “Entidad sin personalidad jurídica.....” u otros términos en su denominación, pero no “comunidad de bienes” o sus siglas». Además, en <[http://fee.uib.cat/digitalAssets/366/366386\\_fiscalidad-sc-cb.marzo-2016.pdf](http://fee.uib.cat/digitalAssets/366/366386_fiscalidad-sc-cb.marzo-2016.pdf)> (consulta: 3 septiembre 2019) hay una relación específica de consultas vinculantes, para antes y después del 1 de enero de 2016, sobre las actividades que se pueden considerar «empresariales» por las comunidades de bienes (desde una óptica a un bar, o un despacho de abogados), y las respuestas a dichas consultas vinculantes.

así, podrá ser sujeto pasivo del IVA<sup>10</sup> o dotarse de una estructura —siempre de origen convencional— al modo de las sociedades, por ejemplo nombrando apoderado a un comunero o fijando reglas para la extinción o preferencia en la adjudicación, que en sí no tienen cantidad alguna valuable ni son hechos imponderables.<sup>11</sup>

### 3. PACTOS Y DISPOSICIONES UNILATERALES SOBRE LA INDIVISIÓN: POSIBLE RELEVANCIA DEL MOMENTO Y LA CAUSA DE LA INDIVISIÓN

En lo que concierne a la indivisión, se hace necesario distinguir el momento temporal del pacto y la condición del estipulante —de ordinario, el causante— o los estipulantes —los comuneros, sean legatarios, herederos o con otra cualidad jurídica— por ser trascendentales, pues, al imponerse imperativamente el bien indiviso, resulta que cuando pactan ya son comuneros y, por tanto, se les aplicará el artículo 392.2 CC o el 552-10.2 CCCat; cosa distinta es que el constituyente —de ordinario, el causante— constituya la comunidad de bienes y ya nazca como una *comunidad especial con un plazo concreto* (incluso superior a los diez años) de duración. Al efecto, véase la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 1201/200, de 21 de diciembre de 2000.<sup>12</sup>

10. En concreto, la STS, Sala Contenciosa Administrativa, de 8 de febrero de 2003 (rec. 651/1998), en un litigio sobre el IVA promovido por una comunidad de bienes, ha reconocido que esta es sujeto pasivo del impuesto y, además, pone el acento en la circunstancia de que no reconocer a la comunidad de bienes el derecho a la deducción comporta desnaturalizar el impuesto, que dejaría así de ser un tributo sobre el valor añadido y se convertiría en una sanción encubierta.

11. Desde luego, puede darse el caso —quizás de tan fácil solución teórica como de difícil identificación práctica— de que estemos ante una sociedad de hecho y no propiamente una comunidad, pues si se da la *affectio societatis*, es el propio CC quien regula todos los demás elementos necesarios para que pueda hablarse de sociedad, sin necesidad de pactarse, y basta ver que su *objeto* resultará de la propia actividad que realice; su *clase o especie* (art. 1676 CC en relación con el art. 1675 CC), como criterio residual, sería la sociedad universal de ganancias (resultantes de la explotación económica del bien objeto de la comunidad o condominio); su *nacimiento* (*cf.* art. 1679 CC) se da desde que los integrantes —que antes podrían ser solo condominios y ahora, además, socios— actúen como tal sociedad; su *duración* (art. 1680, con las singularidades de los art. 1700 y 1704 CC), mientras dure el negocio que sirve de base a la sociedad; las *ganancias y pérdidas*, a falta de pacto (conforme al art. 1689.1 CC); y la *facultad para obligar frente a terceros*, como mandato tácito (art. 1697.2 *in fine* CC); en suma, sería posible que lo que era un mero condominio o comunidad de bienes, por la forma de actuar de sus integrantes acabe siendo una sociedad de hecho, pues, como se acaba de ver, no requiere ningún pacto expreso al efecto, pues el propio CC ya contempla su estructura básica.

12. Esta STS 1201/2000 admite que el testador pueda fijar un plazo de indivisión que no sea el de diez años: «[...] aunque el artículo 400 del Código civil determina la validez de un pacto de indivisión limitado a los diez años, con una prórroga convencional del referido plazo, y dentro de esta ampliación, como dentro de tal contra-excepción, ha de permitirse el establecimiento de un plazo dependiente de un hecho futuro y cierto —el óbito de una persona— como es el del presente caso, y sobre todo cuando ello tiende a un fin

En esta misma línea, referida al derecho civil catalán y en el orden fiscal destaca la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (STSJC) 29/2019, Sala Civil y Penal, de 11 de abril de 2019, en un supuesto del que resulta que tres hermanos habían aceptado terceras partes indivisas de un piso y habían convenido —conforme al artículo 20.2c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISyD)— «que seguirán manteniendo dicha vivienda durante los 5 años siguientes al fallecimiento». No obstante, antes de su transcurso, dos de los hermanos inician la acción de división de la cosa común, al amparo del artículo 552-10.1 CCCat, pero el otro hermano se opone por haberse pactado la indivisión. Ante estas alegaciones, el TSJC resuelve que, aunque la causa del pacto de indivisión fue mantener la vivienda habitual del causante en su patrimonio a los efectos de la correspondiente reducción de impuestos, ello supone un pacto de indivisión de la vivienda, por lo que no puede admitirse la alegación de los dos hermanos de que fue «una indivisión causalizada», en los términos de la STS 426/2009, y que, por tanto, desaparecido el motivo que sirvió de base, decae el negocio en su conjunto y ello posibilita la división. Esto se rechaza por haber consentido los tres expresamente y los tres deben consentir su extinción, lo que sienta como criterio jurisprudencial que estos pactos motivados por la búsqueda de un ahorro fiscal son un *pacto de indivisión* que reúne los requisitos del artículo 552-10.2 CCCat, por lo que no cabe el ejercicio de la acción de división.<sup>13</sup>

---

igualitario para todos los herederos, y para un fin de mejora económica de un rendimiento de una finca rústica, lo que haría entrar en juego lo dispuesto en el artículo 401 de dicho Código civil. || Pero es más, dicha posición está colateralmente admitida y establecida en la sentencia de esta sala de 12 de diciembre de 1958, en la que se plasma la existencia de una comunidad de bienes relictos impuesta por el testador, sin otra limitación que la establecida en el artículo 1051 del Código civil». Al efecto, cabe recordar, con LL. ROCA-SASTRE MONCUNILL, *Derecho de sucesiones*, t. IV, Barcelona, Bosch, 2000, p. 9-27, que la comunidad hereditaria, como comunidad incidental, está sujeta a las reglas de la comunidad ordinaria; en este sentido, véase la RDGRN de 16 de octubre de 1992.

13. En concreto y en lo que se refiere al consentimiento, asevera:

La Sentència d'aquest tribunal 35/2018, de 19 d'abril, es fa ressò de la Sentència del Tribunal Suprem de 30 de novembre de 2010, aplicable igualment a l'acció de divisió establerta en l'article 552-10.1 del CCCat, segons la qual la comunitat de béns es caracteritza per «su naturaleza incidental o transitoria, y la inexistencia de vínculo, a falta de pacto entre los particulares, por el cual los comuneros se encuentran obligados a permanecer en la comunidad». || El pacte que reculli aquesta divisió és un acte de disposició i ha de ser exprés (la STS de 15 d'abril de 2008 admet la validesa d'un pacte d'indivisió convingut de manera verbal) i inequívoc (no és dubtós que el pacte d'indivisió d'un negoci mentre els quatre socis restin en actiu perd vigència quan un d'ells es jubila, segons que estableix la STS de 4 de juliol de 2003), quedant exclòsa la seva apreciació per via deductiva a partir de fets de significació dubtosa.

#### 4. NATURALEZA DEL ACTO EXTINTIVO: CARÁCTER DECLARATIVO Y REPERCUSIÓN DE LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO EN LOS DIFERENTES TRIBUTOS

Es hoy ya lugar común en la doctrina y la jurisprudencia,<sup>14</sup> incluida la fiscal, que el acto particional no es un acto traslativo, sino de especificación, pues la transmisión (y la consiguiente tributación) ya se da del causante a los sucesores en el momento de aceptar;<sup>15</sup> otra cosa será lo relativo a la legitimación (para aceptar o partir), subrogación real, momento de adquisición, etc. Así lo reconoce la STS, Sala Contenciosa Administrativa, Sección Segunda, 381/2009, de 20 de marzo de 2019.<sup>16</sup>

No es solo en el impuesto sucesorio donde actúa la distinción (entre ser traslativo o meramente especificativo), sino también en el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana («plusvalía municipal»)<sup>17</sup>. Así, se ha afirmado que ni

14. Así, la STS 2351/2010, de 30 de abril de 2010 (rec. casación 21/2008), afirma que la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial, sino que es, simplemente, una especificación de un derecho preexistente.

15. No conviene olvidar, aunque en este caso a la inversa, que para evitar gravosas consecuencias fiscales —por ejemplo, por razón del parentesco— el art. 427-10.3 *in fine* CCCat contempla que se consideren adquiridos directamente del causante los bienes que el legatario tenga que adquirir para el cumplimiento del legado.

16. Así, afirma:

Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunitario 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. [...] Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1061 del Código civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. [...] Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, [...] su doctrina tiene un carácter eminentemente civil, pero no obstante fundamenta la inexistencia de transmisión en el derecho abstracto preexistente de los condóminos y afirma que por tanto no se producen efectos civiles ni fiscales. Empero en el orden tributario, la interpretación que debe hacerse de la sentencia, no es la de que no haya existido transmisión, sino que la misma no puede tener efectos fiscales, pues la excepción del 7.2.B del R.D.Leg. 1/1993, ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en la que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado.

17. Lo trata J. MONTORO PIZARRO, «Plusvalía municipal y extinción de condominio», accesible en: <[www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-plusvalia-municipal-y-disolucion-de-comunidad.htm](http://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-plusvalia-municipal-y-disolucion-de-comunidad.htm)> (consulta: 4 septiembre 2019).

la «aportación» al constituirse, ni posteriormente, no está sujeta a tributación como transmisión por carecer de personalidad jurídica, y otro tanto cabe decir de su disolución, «siempre que lo percibido coincida con la porción aportada en su día».<sup>18</sup> Ciertamente es que, en puridad, no hay tal aportación cuando nace incidentalmente, ni tampoco cuando el condominio nace convencionalmente, pues, por carecer de personalidad jurídica, no hay posible aportación a un patrimonio distinto del de los propios condominios o comuneros. Esta no sujeción —por no ser traslativa— sí puede tener al cabo del tiempo sus repercusiones fiscales; así, en caso de ruptura del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando el adjudicatario vaya a transmitir, tendrá que pagar toda la plusvalía desde que se adquirió, y no desde que se produjo la especificación o adjudicación a su favor de la mitad del otro.

La distinción es igualmente relevante en el impuesto de la renta de las personas físicas. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (STSJPV), Sala Contenciosa Administrativa, 374/2019, de 30 de enero de 2019, precisa que en la extinción del condominio sobre un bien indivisible que se adjudica un solo comunero, que abona su parte en metálico a los demás, no hay ganancia patrimonial en impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) para estos últimos aunque aumente el valor del bien, solución coherente con la regla de que no hay nueva adquisición, ni adquisición de una cosa distinta a la que ya se ostentaba, sino mera adjudicación para llenar la cuota abstracta que ya se tenía.

## 5. BASE IMPONIBLE PARA LA TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA

Donde sí se ha producido un vuelco jurisprudencial radical es en la determinación de la base imponible cuando se extingue el condominio o la comunidad de bienes: ahora ya no es el valor total del bien o los bienes sobre los que se extingue la comunidad o el condominio, sino únicamente el valor de la cuota que se adquiere. Al efecto —reafirmando la jurisprudencia previa y que después se vuelve a reiterar—,<sup>19</sup> la

18. Así, F. CASANA MERINO, *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 93, recoge la STS de 22 de noviembre de 1989 (*Aranzadi*, núm. 7697) para poner de relieve que «la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra [ya en su caso se habrá sucedido si ha nacido por vía hereditaria, y de ahí que sí esté sujeta ésta], participando más bien de la naturaleza del acto declarativo de fijación, dando certeza o concreción a la situación de cada titular».

19. En concreto, previamente, la STS, Sala Tercera, 1484/2018, de 9 de octubre de 2018 (rec. 4625/2017), y después, la STS, Sala Tercera, de 26 de marzo de 2019 (rec. 5070/2017).

STS, Sala Contenciosa Administrativa, Sección Segunda, 377/2019, de 20 de marzo de 2019 —para una comunidad de origen voluntario y no hereditario—, afirma:

La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de «[...] Determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación [...]». || La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida por esta Sala [...], es que la extinción del condominio —en este caso, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales—, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, puede ser objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, siendo su base imponible la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y, en este asunto, del 50 por 100 del valor del bien, como declaró el TEAR de la Comunidad Valenciana, en criterio ratificado por la Sala de instancia.

## 6. EXTINCIÓN EN UN SOLO ACTO DEL CONDOMINIO (ORIGINADO POR DIVERSOS TÍTULOS ADQUISITIVOS) O MEDIANTE ACTOS DIVERSOS Y SUCESIVOS

Otras cuestiones problemáticas también resueltas son las concernientes a si tiene que haber tantas comunidades como causas —onerosas o gratuitas, *inter vivos* o *mortis causa*, o incluso por razón de la fecha de adquisición— de adquisición haya.<sup>20</sup>

20. Así y para un supuesto de diversos títulos de adquisición, la STS, Sala Contenciosa Administrativa, Sección Segunda, 735/2019, de 30 de mayo de 2019, precisa que los hermanos no han recibido un exceso de adjudicación, pues cada uno de ellos ostenta «con carácter privativo un 25% pro indiviso de tres fincas urbanas en Madrid, valoradas en 130.143 euros, 159.708 euros y 29.565 euros. Su título de propiedad derivaba de la adjudicación por herencia por fallecimiento de su padre en el año 1996, acuerdo transaccional entre los herederos de 11 de julio de 2013, homologado judicialmente por auto de 16 de julio de 2013. Y por escritura pública de 30 de diciembre de 2014 otorgada por todos ellos, se estipula la permuta de participaciones indivisas de finca, adquiriendo Doña Otilia y Doña Patricia una cuarta parte indivisa de las fincas NUM000 y NUM001, por un importe total de 39.927 euros (de modo que quedan como titulares cada una de la mitad de las fincas NUM000 y NUM001), y Rodolfo y D. Federico adquieren cada uno

Y, por otra parte, concretar si es transmisión de cuota onerosa o extinción parcial de la comunidad. Así, en el orden civil catalán —sobre si hay extinción o transmisión de cuota— interesa la Resolución JUS/1855/2016, de 21 de junio, en la que se suspende la inscripción por la incongruencia de la causa material de adquisición, que no es la de adjudicación por extinción de comunidad, sino la de venta de una cuota indivisa a los otros comuneros, lo que desnaturalizaría la causa onerosa de la adquisición y esto a su vez redundaría en el carácter de tercero hipotecario de un posible subadquirente a los efectos del artículo 34 de la Ley hipotecaria de 8 de febrero de 1946. No obstante, se resuelve, conforme a los artículos 551-1, 552-1 y 552-9 CCCat, que:

[...] la voluntad unánime de los comuneros, unida al principio de libertad civil, posibilita que sea admisible una disolución parcial de la comunidad como la operada en el presente caso. Esta disolución parcial conlleva un cambio interno en la distribución de cuotas por el acrecimiento a favor de los demás copropietarios, del mismo modo que ocurre con la renuncia abdicativa o traslativa o la disposición onerosa o gratuita de cuota a favor de un comunero o de tercera persona. Por ello, estos supuestos pueden calificarse de disoluciones impropias de comunidad, que desde el punto de vista normativo se prevén en el artículo 464-6.3 del Código civil catalán. Aunque estima que hubiera sido más correcto denominar este negocio como «cesión onerosa de cuota» no considera necesario el otorgamiento de nueva escritura por el citado principio de libertad civil y la proporcionalidad en la actuación de los funcionarios públicos. Admitida, pues, la operatividad del negocio jurídico de extinción, la causa del presente caso es onerosa por existir una compensación en metálico, lo que elimina el obstáculo de la aplicabilidad del artículo 34 de la Ley hipotecaria y además habían transcurrido más de los dos años de suspensión de la fe pública establecidos por el artículo 28 de la Ley hipotecaria.

---

una cuarta parte indivisa de la finca NUM003 por un importe de 39.927 euros (de modo que quedan como titulares cada uno de la mitad de esta finca NUM003). En consecuencia, no existe exceso de adjudicación de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 7 [Operaciones sujetas] de la Ley del ITP 1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Y de conformidad con su apartado 2 se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil. || De ello se deduce que para que se dé la sujeción al ITP por exceso en la adjudicación es presupuesto ineludible la existencia de ese exceso, esto es que alguno de los adjudicatarios en la extinción de la comunidad haya obtenido una ventaja o exceso de adjudicación sobre la que en principio le correspondía con arreglo a su título. || Y este presupuesto en el presente caso no se da».

## 7. NECESIDAD DE GUARDAR PROPORCIONALIDAD EN LAS ADJUDICACIONES Y DETERMINACIÓN DEL EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Ha sido cuestión constante de discusión doctrinal, y jurisprudencial, si la compensación en metálico cuando se adjudican uno o varios bienes indivisibles con compensación en metálico es o no exceso de adjudicación, y si la solución puede ser o no la misma cuando la compensación no cae en los supuestos amparados por los artículos 821, 829, 1056.2 y 1062.1 CC, siempre que, además, se aplique a una división de herencia, pues si no fuese así, como no lo es cuando se trata de la disolución de una comunidad *inter vivos*, sí tributaría. Actualmente, tras la STS, Sala Primera, de 28 de junio de 1999, y la STS, Sala Tercera, de 30 de abril de 2009, no puede mantenerse la distinción entre *inter vivos* y *mortis causa*, dado que tanto en el orden fiscal como en el civil la partición no es un acto traslativo, sino una mera especificación del derecho o la cuota abstracta preexistente. Otros argumentos son la propia dicción de los artículos 404 y 406 CC (en su relación con el art. 1062.1 CC) y la aplicabilidad a las comunidades *inter vivos* también del mismo criterio, por lo que la obligación de compensar a los otros en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino la mera consecuencia de la indivisibilidad. Por otra parte, no puede rebatirse que no se cite, por el artículo 7.2b del texto refundido del Reglamento del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (TRLITPYAJD), precepto alguno regulador de las comunidades voluntarias, sino solo de las hereditarias.<sup>21</sup>

En todo caso, lo que no cabrá, pues sí implicaría exceso de adjudicación, es que se adjudiquen a uno todos los inmuebles y se compense a los otros en metálico, pues siempre se tiene que guardar la proporcionalidad (*vid.*, al efecto, la STS, Sala Contenciosa Administrativa, Sección Segunda, 382/2019, de 20 de marzo de 2019, y también la STS de 9 de julio de 2019 [Roj. 2490/2019], para considerar que no hay exceso de adjudicación, por lo que tributa por AJD y únicamente como base imponible por el valor de los derechos salientes, cuando al extinguirse el condominio un matrimonio que titulaba una cuota indivisa del 50 % con carácter ganancial compensa con dinero a los otros comuneros y a la usufructuaria).

21. Para mayores precisiones, véase la STS, Sala Contenciosa Administrativa, Sección Segunda, 381/2019, de 20 de marzo de 2019, y, además, la STS de 26 de marzo de 2019 (Roj. 1058/2019), que resuelve que queda sujeta al IAJD la extinción del condominio de un bien indivisible que pertenece una mitad indivisa a un comunero y la otra mitad indivisa a un matrimonio contraído bajo el régimen ganancial, con adjudicación íntegra del mismo al matrimonio y compensación en metálico al otro comunero; o la STS de 30 de mayo de 2019 (Roj. 1824/2019), que también considera sujeta al IAJD la extinción del condominio de varias fincas en que los condominios se adjudican unos unas fincas por mitades indivisas y otros, a su vez, otras fincas por mitades indivisas, respetándose la proporcionalidad respecto a los haberes en la comunidad inicial.