



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Máster de acceso a la Abogacía 2023-2024

**El tratamiento fiscal de la extinción
del condominio**

Presentado por:

Laura Bombín García

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

En Valladolid a 19 de marzo de 2024



RESUMEN

En el presente dictamen, se pretende, a través de un caso práctico, examinar como tributa la extinción del condominio de inmuebles procedentes de dos comunidades hereditarias diferentes, tras haber aceptado y adjudicado las herencias. Se diferencia la extinción del condominio de figuras jurídicas como la compraventa, la permuta o la disolución parcial. Se analiza si existe transmisión patrimonial onerosa, con o sin exceso de adjudicación y, cómo tributa en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Palabras clave

Extinción del condominio, disolución de comunidad de bienes, fiscalidad, transmisión patrimonial onerosa, exceso de adjudicación.

ABSTRACT

This legal opinion examines, through a practical case, how the termination of condominium is taxed when there are properties from different hereditary communities, having the inheritances been accepted and adjudicated. Termination of condominium differs from other legal forms such as the contract of sale, swap or partial termination. The legal opinion studies whether there is a capital transfer -with or without overallotment- and how it is taxed in Tax on Capital Transfers and Documented Legal Acts, in Tax on the Increase in Value of Urban Land and in Personal Income Tax.

Keywords:

Termination of condominium, dissolution of condominium, dissolution of community, taxation system, tax law, capital transfer, overallotment.

ÍNDICE

1- ANTECEDENTES DE HECHO DEL CASO	3
1.1 Consulta.....	7
2- FUNDAMENTOS DE DERECHO	7
2.1 Análisis de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0746-21, de 30 de marzo de 2021	7
2.1.1 Valor de las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos	7
2.1.2 Contenido de la consulta V0746-21:	8
2.1.3 Relación de la consulta vinculante V0746-21 con el caso práctico.....	10
2.2 La comunidad de bienes.....	11
2.2.1 La extinción o disolución de la comunidad.....	13
2.2.3 La existencia de una o varias comunidades de bienes.....	13
2.3 Efectos fiscales de la extinción del condominio.....	15
2.3.1 Disolución sin excesos de adjudicación.....	16
2.3.2 Disolución con excesos de adjudicación.....	16
2.3.2.1 Análisis de los requisitos del artículo 1.062 CC	18
2.4. La tributación del exceso de adjudicación en el caso práctico.	22
2.4.1 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	22
2.4.2 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal.....	24
2.4.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	24
3- CONCLUSIONES	25
4- BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....	27

DICTÁMEN JURÍDICO

Acuden al despacho los hermanos Martín y Paula Garrido. Martín está preocupado por las consecuencias fiscales de un negocio jurídico que hizo en 2022, después de haber leído la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0746-21 de 30 de marzo de 2021, que se explicará más adelante.

1-ANTECEDENTES DE HECHO DEL CASO

1. En 2020 falleció el padre de Martín y Paula, en estado civil de divorciado y sin otorgar testamento. El 26 de abril de 2021, Martín y Paula firmaron la escritura pública de liquidación de sociedad de gananciales y partición y adjudicación de herencia. En el reparto de la herencia, los hermanos se adjudican un piso en Valladolid en proindiviso al 50%.
2. En 2022 falleció la madre de Martín y Paula, en estado civil de divorciada, siendo éstos los únicos herederos que, de acuerdo con testamento, heredaron por iguales partes. Los bienes inventariados con su valoración son: un piso en Tudela de Duero (130.000 €), una casa en pueblo (60.000 €), el 25% de un merendero (10.000 €), un coche (2.000,19 €) y dinero en metálico (21.533,81 €). Tras acordar el reparto, los hermanos convinieron en escritura de adjudicación y partición de herencia, de 30 de agosto de 2022, las siguientes adjudicaciones:

Adjudicaciones a Paula:

- El 50% de casa de pueblo, valorada en 30.000 €
- El 12,5% de merendero, valorado en 5.000 €
- El 50% de la cochera, valorada en 25.000 €
- El coche, valorado en 2000,19 €
- El dinero en metálico, 21.533,81 €

- El 41% del piso en Tudela de Duero, valorado en 53.233 €

Adjudicaciones a Martín:

- El 50% de casa de pueblo, valorada en 30.000 €
- El 12,5% de merendero, Valorada en 5.000 €
- El 50% de la cochera, valorada en 25.000 €
- El 59% del piso en Tudela de Duero, valorado en 76.767 €

BIENES	valor en €	Paula		Martín	
		%	valor en €	%	valor en €
Cochera	50.000	50%	25.000	50%	25.000
Casa en pueblo	60.000	50%	30.000	50%	30.000
25% merendero	10.000	50%	5.000	50%	5.000
Coche	2.000,19	100%	2.000,19	0%	0
Dinero	21.533,81	100%	21.533,81	0%	0
Piso en Tudela de Duero	130.000	41%	53.233	59%	76.767
	TOTAL		Adjudicado a Paula		Adjudicado a Martín
CAUDAL HEREDITARIO	273.534 €		136.767 €		136.767 €

Tabla de reparto de la herencia de la madre según Escritura Pública de 30 agosto de 2022.

Con este reparto, los hermanos mantienen el 50% de tres de los bienes en proindiviso (la casa en el pueblo, el merendero y la cochera) y el piso en proindiviso pero en distinto porcentaje (41% para Paula y 59% para Martín). Paula además se adjudica el pleno dominio del metálico y el coche. Por tanto, la herencia se adjudica por iguales partes, sin existir excesos de adjudicación.

3. El mismo día que se firma la escritura de adjudicación y partición de herencia, de 30 de agosto de 2022, ambos hermanos firman una escritura pública de disolución de comunidad y adjudicaciones. En la que Martín se adjudica el 100% del piso de Tudela de Duero, adeudando a Paula 53.233 €. Y a su vez, Paula se adjudica el 100% del piso

de Valladolid que ambos hermanos adquirieron por iguales partes en escritura pública de partición y adjudicación de herencia de su padre, de 26 de abril de 2021, adeudando a su hermano 96.500 €. Cuando se aceptó la herencia de su padre, únicamente quedó en proindiviso el piso de Valladolid, por lo que ya no tienen nada más en común con respecto a la herencia de su padre.

En esta última escritura de disolución de comunidad y adjudicaciones, se compensan los créditos entre hermanos y Paula le abona a Martín 43.267 €, que es la diferencia, extinguiendo así los derechos de crédito entre los ambos.

Por último, se indica en la escritura: “Los comparecientes, con las adjudicaciones realizadas, se consideran totalmente pagados de sus respectivos derechos **en la citada comunidad que declaran extinguida**”.

- Los hermanos, en el momento de la adjudicación de la herencia de la madre, podrían haber adjudicado el 100% del piso de Tudela de Duero a Martín y así haber evitado tener que hacer la posterior escritura de disolución de comunidad. Pero indican que optaron por esa opción, con el fin de no tener que tributar en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (con un tipo de 8%) por existir un exceso de adjudicación que podría haber sido evitable si, por ejemplo, Paula se hubiera adjudicado el resto de bienes y Martín únicamente el piso de Tudela de Duero junto con su porción del metálico. Así, mismo, querían mantener en proindiviso el resto de bienes.

BIENES	valor en €	Paula		Martín	
		%	valor en €	%	valor en €
Cochera	50.000	100%	50.000	0%	0
Casa en pueblo	60.000	100%	60.000	0%	0
25% merendero	10.000	100%	10.000	0%	0
Coche	2.000,19	100%	2.000,19	0%	0
Dinero	21.533,81	69%	14.766,81	31%	6.767
Piso en Tudela de Duero	130.000	0%	0	100%	130.000
	TOTAL		Adjudicado a Paula		Adjudicado a Martín
CAUDAL HEREDITARIO	273.534 €		136.767 €		136.767 €

Tabla de otro posible reparto de la herencia de la madre que no hubiera dado lugar a exceso de adjudicación.

5. Cómo se liquidaron los impuestos:

Con respecto a los negocios jurídicos contemplados en la escritura pública de disolución de comunidad y adjudicaciones, de 30 de agosto de 2022, Martín y Paula únicamente han presentado la liquidación del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, de acuerdo con el art. 31 del TRITPAJD, cada quien de la porción que han adquirido a su hermano. Es decir:

- Martín, por la adquisición del 41% del piso en Tudela de Duero, ha presentado la liquidación de impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible de 53.233 € y el tipo, del 1,5%.
- Paula, por la adquisición del 50% del piso en Valladolid, ha presentado la liquidación de impuesto de en la modalidad de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible de 96.500 € y el tipo, del 1,5%.

Ambos dos entendieron que se aplica la excepción contemplada en el artículo 7.2.B)¹ del TRITPAJD, por el que no se exige la tributación en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (que en Castilla y León corresponde al tipo del 8%) por cumplir los siguientes requisitos: indivisibilidad del bien o desmerecimiento por la división, que se adjudique a uno de los comuneros y la compensación al comunero en metálico. Al igual que por lo contemplado en el artículo 61² del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Más adelante se examinarán estas cuestiones.

¹ Art. 7.2, apartado B) TRITPAJD “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, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio”.

² Artículo 61.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados”.

1.1 Consulta

Tras haber tenido conocimiento los hermanos de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0746-21, de 30 de marzo de 2021, tienen duda de si la adquisición de Martín sí debería estar gravada por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque en un caso similar al suyo, en la consulta se entiende que no hay una extinción del condominio, sino una compraventa entre los comuneros.

2- FUNDAMENTOS DE DERECHO

2.1 Análisis de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0746-21, de 30 de marzo de 2021

2.1.1 Valor de las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos

La consulta tributaria es una facultad a disposición de los administrados para conocer el criterio de la Administración con respecto a la aplicación de las normas fiscales a determinadas situaciones jurídicas³.

De acuerdo con el Tribunal Económico-Administrativo Central “el artículo 89.1⁴ de La Ley General Tributaria [en adelante LGT] establece que los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deben aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado tributario siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias. Por consiguiente, **la Administración tributaria gestora está vinculada por las contestaciones del Ministerio en las consultas referidas y ha de aplicar los criterios sostenidos en las mismas**”⁵.

³ MENÉNDEZ MORENO, A. (2021). Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra (22a ed.). Civitas (p. 194).

⁴ Art. 89.1 de la LGT “1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

⁵ Resolución TEAC 591/2010, de 29 de septiembre de 2011 (antecedente de hecho 2).

No obstante, este carácter vinculante de las consultas sólo afecta a los órganos de la Administración tributaria, en los que no se incluyen los Tribunales Económico-Administrativos, precisamente por ser éstos los competentes para resolver sobre las reclamaciones interpuestas contra los actos de aplicación de los tributos dictados por la Administración tributaria⁶.

2.1.2 Contenido de la consulta V0746-21:

Ahora que se ha puesto de relieve la relevancia de las consultas tributarias escritas, se va a analizar la consulta de la DGT V0746-21, de 30 de marzo de 2021.

En el caso que se expone, la consultante quiere disolver el condominio sobre un apartamento adquirido por herencia de sus padres, junto con sus tres hermanos. En la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia de 2010 los bienes gananciales inventariados son: un apartamento, dos pisos, un trastero y un local. La herencia de ambos progenitores se dividió por partes iguales entre los cuatro hermanos, adjudicándose los bienes en comunidad y proindiviso.

- a) En lo que refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), en la consulta se indica que:

“1.- Se trata de dos comunidades de bienes distintas, originadas por dos herencias, causadas por dos titulares diferentes y en momentos diferentes, que recaen sobre los mismos bienes, correspondiendo el 50% de cada uno de los bienes a cada una de las comunidades.

2.- Por tanto, la adjudicación del apartamento a que se refiere la consulta no puede considerarse la disolución de un condominio existente sobre un único bien que, al originar un exceso de adjudicación inevitable por la naturaleza indivisible del éste, tributaría por la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados.

3.- Tampoco puede ser considerado como un supuesto de separación de comunero, pues no se manifiesta que la interesada pretenda abandonar la comunidad, ni que deje de ser cotitular de los demás bienes, ni un supuesto de permuta, pues la consultante no adquiere las cuotas partes del apartamento correspondientes a sus hermanos a cambio de

⁶ MENÉNDEZ MORENO, A. (2021). Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra (22a ed.). Civitas (p. 196).

entregarles las cuotas partes que a ella le corresponderían en alguno de los otros bienes que permanecen en la indivisión.

4. **Se trata, en conclusión, de la mera transmisión de un bien –una compraventa–**, supuesto contemplado en el apartado 7.1.A) del Texto Refundido, en cuya virtud la consultante adquiere las 3 / 4 partes del bien que pertenecen a sus hermanos a cambio del valor en metálico de dichas partes, de igual forma que si el bien hubiera sido vendido a un tercero extraño a la comunidad, por lo que dicha transmisión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD⁷.

- b) En lo que refiere al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal (en adelante IIVTNU), la consulta expone que:

“lo que pretenden los comuneros es la extinción del condominio sobre uno solo de los bienes inmuebles que conforman las comunidades de bienes constituidas por las herencias del padre y de la madre, (el apartamento o vivienda X), permaneciendo el proindiviso sobre el resto de los bienes inmuebles de las dos comunidades, por lo que no se está ante una extinción de la comunidad de bienes, ya que ambas comunidades permanecen sobre el resto de los bienes (las otras 2 viviendas, el trastero y el local comercial, además de las cuentas bancarias de la herencia de la madre).

Para que se tuviese lugar la no sujeción al IIVTNU analizada anteriormente, cada comunidad de bienes se debería disolver en su totalidad, sin que sean válidas las disoluciones parciales, sin excesos de adjudicación evitables, y sin compensar con bienes que formen parte de otra comunidad distinta.

Por tanto, en el caso planteado, al no tratarse de la disolución de una comunidad de bienes, sino tan sólo de la **extinción del proindiviso sobre uno de los bienes que conforman dicha comunidad** (la vivienda X), que se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros y que compensa en metálico a los otros dos comuneros, **nos encontramos ante un supuesto de compraventa**, por el cual los tres hermanos de la consultante transmiten su respectiva cuota de propiedad (25 por ciento) sobre la vivienda a la consultante (la adjudicataria) que las adquiere y les paga en metálico su valor.

⁷ Resolución Vinculante de la DGT V0746-21, de 30 de marzo de 2021.

Esta compraventa es un supuesto de transmisión onerosa de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, **lo que determina la sujeción al IIVTNU**⁸.

- c) En lo que refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), la consulta indica:

“Conforme con lo anterior [el artículo 33.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF], la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad.

En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, como ocurre en el caso planteado en la consultante, existiría una alteración patrimonial en los otros, generándose en estos últimos una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico, e independientemente de que la disolución de la comunidad de bienes sea total o parcial, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto [IRPF], por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que, para las transmisiones onerosas, vienen definidos en el artículo 35 de la LIRPF⁹.

2.1.3 Relación de la consulta vinculante V0746-21 con el caso práctico

En el supuesto de la consulta, se parte de la base de que existen dos comunidades de bienes, una procedente de la herencia de la madre y otra procedente de la herencia del padre. Y, se indica que, con el negocio jurídico que la consultante pretende, que es la adquisición de la totalidad del apartamento, tiene como consecuencia que ambas comunidades de bienes subsisten sobre el resto de bienes y que por tanto, no se está ante el negocio jurídico de extinción del condominio, sino ante una simple compraventa.

⁸ Resolución Vinculante de la DGT V0746-21, de 30 de marzo de 2021.

⁹ Resolución Vinculante de la DGT V0746-21, de 30 de marzo de 2021.

En el supuesto de Martín y Paula, según la interpretación de la consulta V0746-21, estaríamos también ante la existencia de dos comunidades de bienes. Una originaria por la herencia de su padre, que comprende el piso de Valladolid, que es el único bien que mantienen en proindiviso los hermanos. Y la otra comunidad de bienes procedente de la herencia de su madre.

A Martín le preocupa que la adquisición del 41% del piso de Tudela de Duero, que hizo el día 30 de agosto de 2022, se considere también una compraventa en vez de una extinción del condominio. Pues de acuerdo con la consulta analizada, estaríamos ante un caso similar, en el que Martín adquiere la totalidad de uno de los bienes que mantiene en proindiviso junto con su hermana, permaneciendo la comunidad de bienes originaria de la herencia de la madre sobre el resto de bienes que tienen en común (la casa en el pueblo, el merendero y la cochera), por lo que según la interpretación de la consulta, en este caso tampoco se estaría hablando de una extinción de la comunidad de bienes y tendría que tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, estaría sujeta al IIVTNU y tributaría la ganancia o la pérdida patrimonial según el IRPF.

Sin embargo, con el negocio jurídico por el que Paula adquiere la totalidad del piso de Valladolid, de acuerdo con la interpretación de esta consulta, sí que se estaría ante una extinción de la comunidad de bienes originaria de la herencia del padre, puesto que ya no existe ningún bien más en común de esta procedencia. Y en este caso solo tributaría por la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados, no estaría sujeta al IIVTNU y no supondría una alteración en la composición de los patrimonios de los hermanos que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial que estuviera sujeta al IRPF.

A continuación, vamos a examinar el concepto de comunidad de bienes y sus efectos fiscales, teniendo en cuenta el caso de Martín y Paula.

2.2 La comunidad de bienes

A falta de contratos o disposiciones especiales, la comunidad de bienes se rige por las prescripciones del Título III, del Libro II del Código Civil, que lleva como título “De la comunidad de bienes”. El artículo 392 del Código Civil establece que “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”. Las cuotas de participación se presumirán iguales mientras no se pruebe lo contrario (art. 393 CC).

La doctrina civilista diferencia el concepto de comunidad de bienes del concepto de condominio, entendiendo que la primera constituye una categoría genérica, mientras que el condominio es una categoría específica cuyo elemento característico es la pertenencia proindiviso de un mismo derecho¹⁰. El condominio es lo mismo que la copropiedad¹¹, es decir, el objeto del condominio sólo recae sobre el derecho real de propiedad, mientras que la comunidad de bienes tiene un alcance más amplio contemplando otros bienes y derechos reales (como bienes tangibles e intangibles, créditos...)¹².

El art. 399 CC señala que “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca en relación con los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad”.

A continuación, el artículo 400 añade 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”. No obstante, el art. 401 CC matiza que “los propietarios no podrán exigir la división de la cosa común, cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se destina”.

Además, se indica que son aplicables a la división de la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia (art. 406 CC) comprendidas en los artículos 1.051 a 1.081 del Código Civil.

Y, por último, hay que destacar el art. 450 CC que establece que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”. Este artículo es especialmente importante cuando se disuelve el condominio.

¹⁰ TAMAYO CARMONA, J. A., Guillén Catalán, R., Javier Vidal Alonso, Bueno Biot, Á., Avilés García, J., Albiez Dohrmann, K. J., Ángel Serrano de Nicolás, Navarro Caballero, T. M., Adán García, M. E., Emilio Pérez Pérez, MONFORT FERRERO, M. a J., María Teresa Martín Morón, REYES LÓPEZ, M. J., Llopis Giner, J. M., Martorell Zulueta, P., Olga Casas Herraiz, Rafael Juan Juan, Alventosa del Río, J., Ramón Chornet, J. C., ... Caruana Font de Mora, G. (2021). Comunidad de Bienes 2a Edición 2021 (p. 110). Tirant lo Blanch. <http://biblioteca.nubedelectura.com.ponton.uva.es/cloudLibrary/ebook/info/9788413783932>.

¹¹ Ibid, p. 111.

¹² Ibid, p. 114 y 137.

Se ha de matizar aquí que, en el presente dictamen, cuando hablamos de comunidad de bienes, nos referimos en todo caso a aquella comunidad que no realiza actividades económicas.

2.2.1 La extinción o disolución de la comunidad

De acuerdo con varias consultas vinculantes, “La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (por ejemplo, sentencia de 28 de junio de 1999) que 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**”¹³.

2.2.3 La existencia de una o varias comunidades de bienes

Dado que hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas (art. 392 CC), “no existirá comunidad cuando no haya cotitularidad o esta se extinga, como sucede cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes o se transmite el bien por todos los comuneros a un tercero.

Sin embargo, aunque dos o más bienes, muebles o inmuebles, sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen o destino de la referida comunidad”¹⁴.

2.2.3.1 Las comunidades de bienes según su origen o destino

Continuando con el contenido de diversas consultas vinculantes, “Cabe considerar la existencia de una única comunidad sobre una universalidad de bienes, como es el caso de la sociedad de gananciales o de una comunidad de bienes que realice actividades económicas, ya se haya constituido por actos “inter vivos” o se haya originado por actos “mortis causa”;

¹³ Resoluciones Vinculantes de la DGT V0196-20, de 28 de enero de 2020 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

¹⁴ Resoluciones Vinculantes de la DGT V0196-20, de 28 de enero de 2020 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

a ellas se refiere el artículo 22 del TRLITPAJD. **También es una única comunidad de bienes, en origen, la llamada comunidad hereditaria en general** –aunque no realice actividades económicas–, es decir, la constituida por los herederos del causante mientras no se haya adjudicado el caudal relicto, esto es, desde que los llamados a suceder aceptan la herencia hasta su adjudicación (Tribunal Económico Administrativo Central, resoluciones de 29 de septiembre de 2011 –0591-2010 y 3704-2010–). **En el supuesto de que se trate de varios condominios, su disolución supondrá la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente**¹⁵.

Esta precisión es vital en el asunto que nos ocupa, pues de acuerdo con esto, la comunidad hereditaria puede tener dos momentos. Un momento inicial que va desde que fallece el causante hasta que los herederos aceptan y adjudican la herencia. En ese momento existe una comunidad de bienes en origen, conocida como comunidad hereditaria, en el que la herencia se encuentra yacente. El segundo momento se da desde que se acepta y adjudica la herencia, en el que, en caso de adjudicarse proindivisos entre varias personas, de acuerdo con diversas consultas vinculantes¹⁶, existirán tantas comunidades como bienes inmuebles haya en común ya que ya no estaríamos ante una comunidad hereditaria, puesto que la herencia no está yacente, sino adjudicada. Estos dos diferentes momentos tienen diversos efectos fiscales a la hora de disolver la comunidad de bienes.

Siguiendo esta doctrina, en el caso particular de Martín y Paula, la comunidad hereditaria procedente de la herencia de su madre va desde la fecha del fallecimiento (22/02/2022) hasta que se adjudica la herencia el 30 de agosto de 2022. Tras el reparto, habría tantas comunidades de bienes como bienes en común, es decir, habría cuatro comunidades de bienes: una por el piso en Tudela de Duero, otra por la casa en el pueblo, otra por el merendero y otra por la cochera.

Y con respecto a la herencia del padre, la comunidad hereditaria nació con el fallecimiento de éste (25/02/2020) y finalizó con la adjudicación de la herencia el día 26 de abril de 2021. Ese mismo día se crea una situación de comunidad entre los hermanos con la adjudicación

¹⁵ Resoluciones Vinculantes de la DGT V0196-20, de 28 de enero de 2020, V2739/2021, de 10 de noviembre de 2021, V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021 y V2096-22, de 30 de septiembre de 2022.

¹⁶ Resoluciones Vinculantes de la DGT V0196-20, de 28 de enero de 2020, V1487/2021, de 20 de mayo de 2021 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

al 50% del piso de Valladolid en pro indiviso, lo que sería la quinta comunidad de bienes que tendría este caso.

A mi modo de ver, si analizamos el caso de la consulta vinculante V0746-21, hay un error en la apreciación de cuántas comunidades de bienes hay. Puesto que se menciona que la herencia de ambos padres ya estaba adjudicada y la consultante después quería adquirir la totalidad del apartamento. Por lo que ya no hay dos comunidades hereditarias de origen (la de la madre y la del padre), sino que hay tantas comunidades de bienes como bienes en común con sus hermanos. Es decir, desde que se hace el reparto de la herencia, habría cinco comunidades de bienes correspondiendo cada una con un inmueble diferente: un apartamento, dos pisos, un trastero y un local en pro indiviso. Este error en la apreciación del número de comunidades es lo que trae consigo diferentes consecuencias fiscales que analizaré más adelante.

2.3 Efectos fiscales de la extinción del condominio

El artículo 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su apartado segundo, establece que “La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, **sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados**”.

En este caso sólo vamos a analizar las comunidades de bienes **que no realicen actividades empresariales**. De acuerdo con la Dirección General de Tributos¹⁷ y con la doctrina¹⁸, una comunidad de bienes desarrolla una actividad económica de carácter empresarial o profesional si cumple con los criterios del IRPF, recogidos en el artículo 27 de la LIRPF¹⁹. No obstante, en caso de rendimientos del capital inmobiliario, según ese artículo, se

¹⁷ Resolución Vinculante de la DGT V2912-13, de 1 de octubre de 2013.

¹⁸ GUERRA REGUERA, M. (2017). Consecuencias Fiscales de la Extinción de una Comunidad de Bienes (p. 26). Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.ponton.uva.es/cloudLibrary/ebook/info/9788491435655>

¹⁹ Artículo 27 de la LIRPF “1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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 o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, 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. [...]

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Por ejemplo, en caso de que el piso de Tudela de Duero estuviera arrendado, no se consideraría que estuviera realizando una actividad económica. En caso de considerar que sí se está realizando una actividad económica, su disolución quedaría sujeta a la modalidad de Operaciones societarias.

Para comprobar los diferentes efectos fiscales tenemos que distinguir si la disolución de la comunidad de bienes se hace con o sin excesos de adjudicación.

2.3.1 Disolución sin excesos de adjudicación.

Para casos en los que el comunero no reciba más de lo que le corresponde de su cuota de participación en la cosa común, no constituirá un supuesto de transmisión patrimonial que deba tributar en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, la escritura de disolución del condominio sí que está sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados siempre que concurren los requisitos exigidos en el art. 31.2 del TRLITPADJD:

1. Estar ante la primera copia de una escritura pública.
2. Que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.
3. Que contenga un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.
4. No estar sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas, ni operaciones societarias.

2.3.2 Disolución con excesos de adjudicación

Se dará en los casos en los que un comunero recibe más de lo que le corresponde por su cuota de participación en la cosa común. Por tanto, está recibiendo algo que no tenía con anterioridad, por lo que sí que hay transmisión patrimonial. Esa transmisión podrá tener carácter lucrativo u oneroso.

Si estamos ante una **transmisión lucrativa**, porque no existe ningún tipo de compensación, es decir, es de carácter gratuito, estaremos ante una **donación** en favor del comunero que adquiere esa porción en exceso. Lo que constituye el hecho imponible del artículo 3, en su

apartado b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁰.

Si estamos ante una **transmisión onerosa**, el comunero que se adjudica el bien, compensa en metálico al resto. Aquí hay que diferenciar la regla general de la regla específica que se indica en varias consultas:

“**Regla general:** Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Luego, el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a), deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.

Regla especial: Supuestos en los que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, **dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa** a los efectos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD **determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.**”²¹

Por tanto, de acuerdo con el art. 1.062 CC para que estemos en un supuesto especial de no sujeción al impuesto de transmisión patrimonial onerosa, tendrá que concurrir los siguientes requisitos:

1. Que el bien sea indivisible o desmerezca su indivisión.
2. Que se adjudique a un único comunero.
3. Que el comunero que se adjudique el exceso compense en metálico al resto que recibe menos.

²⁰ Art. 31.1 LISD “Constituye el hecho imponible:

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos»”.

²¹ Resoluciones Vinculantes de la DGT V0196-20, de 28 de enero de 2020, V1487/2021, de 20 de mayo de 2021.

2.3.2.1 Análisis de los requisitos del artículo 1.062 CC

1) Que el bien sea indivisible o desmerezca su indivisión.

Los Tribunales Económico-Administrativos, en determinadas resoluciones²², consideran los bienes inmuebles como "un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división". De la misma manera, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de junio de 1999, establece que "en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código Civil".

Aquí hay que tener en cuenta si estamos ante una única comunidad sobre varios bienes como es la comunidad hereditaria o la sociedad de gananciales. Pues en ese caso "habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. De ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evitase el exceso o lo minorase, si no se lleva a cabo, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro que determinaría la sujeción al impuesto"²³. En nuestro caso práctico, este momento habría que tenerlo en cuenta a la hora del reparto de la herencia. Como se ha mencionado en el cuarto antecedente el hecho, los hermanos, en el momento de la adjudicación de la herencia de la madre, podrían haber adjudicado el 100% del piso de Tudela de Duero a Martín y así haber evitado tener que hacer la posterior escritura de disolución de comunidad. Pero indican que optaron por esa opción, con el fin de no tener que tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (a un tipo del 8%) por existir un exceso de adjudicación que podría haber sido evitable si, por ejemplo, Paula se hubiera adjudicado el resto de bienes y Martín únicamente el piso de

²² Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995.

²³ Resoluciones Vinculantes de la DGT V1487/2021, de 20 de mayo de 2021 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

Tudela de Duero junto con su porción del metálico. Asimismo, querían mantener el proindiviso en la casa del pueblo, el merendero y la cochera.

En cambio, una vez adjudicada la herencia, “en caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente”²⁴. Esto es lo que han hecho Martín y Paula disolviendo dos comunidades de bienes que tenían en común, una con el piso en Valladolid, y otra con el piso en Tudela de Duero.

Por tanto, no hay duda de que los bienes inmuebles en el caso que nos ocupa, tienen carácter indivisible.

2) Que el bien se adjudique a un único comunero.

De acuerdo con varias consultas, “este requisito supone la extinción de la comunidad al desaparecer la cotitularidad sobre la propiedad del bien. Por ello, si, existiendo varios comuneros, se adjudicaren bienes a uno en pago de su cuota de participación, permaneciendo el resto en la situación inicial de indivisión, no se habrá producido la extinción de la comunidad. Lo que habrá será una separación de uno o varios comuneros, (también denominada **disolución parcial**), supuesto no previsto en el citado artículo 1.062 del Código Civil, cuya literalidad exige que la disolución de la comunidad sea total, al contemplar exclusivamente el supuesto de que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, se adjudique “a uno”, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”²⁵.

A mi modo de ver, esta disolución parcial, sólo tiene sentido en caso de estar ante una única comunidad sobre varios bienes en la que, si un comunero se adjudica un único bien y sale de la comunidad, sigue manteniéndose ésta, por lo que es una disolución parcial del condominio, lo que sí que debería tributar en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Pero en el caso de Martín y Paula, como ya se ha mencionado, tras la adjudicación de la herencia, estamos ante tantas comunidades de bienes como bienes en común hay, por lo que no hay

²⁴ Resoluciones Vinculantes de la DGT V1487/2021, de 20 de mayo de 2021 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

²⁵ Resoluciones Vinculantes de la DGT V1487/2021, de 20 de mayo de 2021 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

duda de que se cumple este requisito en su caso, porque por cada adjudicación de cada bien, se está disolviendo la situación de comunidad.

Mencionar también, como se indica en varias consultas, que “cabe advertir que el hecho de que se separe algún comunero o que se incorpore algún nuevo comunero no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, sino, simplemente, que ha variado el número de comuneros, pero la comunidad de bienes se mantendrá como tal, pues, como señala el artículo 392 del Código Civil, la propiedad de una cosa o de un derecho seguirá perteneciendo pro indiviso a varias personas”²⁶.

3) Que el comunero que se adjudique el exceso compense en metálico al resto que recibe menos.

De acuerdo con el criterio de varias consultas, “Dicha compensación debe ser necesariamente en metálico por expresa exigencia del artículo 1.062 del Código Civil al que se remite el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Esta obligación de compensar al otro en metálico no es más que una consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 400 del Código Civil al establecer que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, pudiendo cada uno de ellos en cualquier tiempo pedir que se divida la cosa común. Por tanto, **la intervención de una compensación en dinero no califica a la operación 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 en cumplimiento de las normas del Código Civil”²⁷.

Ante este requisito de que la compensación sea estrictamente en metálico, **la jurisprudencia lo ha matizado**, y es que la doctrina del Tribunal Supremo, en la sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en su fundamento jurídico cuarto, indica:

“Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

- La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, **que**

²⁶ Resolución Vinculante de la DGT V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

²⁷ Resoluciones Vinculantes de la DGT V1487/2021, de 20 de mayo de 2021 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.

- La anterior respuesta no varía, atendida la circunstancia de que el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios, tenía una participación pequeña (11%) en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados”.

Esta doctrina, está justificada con el argumento que establece en su fundamento jurídico tercero, que indica que “debe destacarse como recapitulación que lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 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 cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación de nuestra jurisprudencia descrita en fundamento de derecho anterior y entender que resultaba procedente tributar por AJD”.

Y, es importante tener en cuenta esta interpretación a la hora de **distinguirlo de lo que sería una permuta**, como es el caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y de lugar a compensaciones entre comuneros. Así lo recogen varias consultas, “la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permite la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 2 del TRLITPAJD cuando establece que “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado...”. Por tanto, no siendo la verdadera naturaleza del acto realizado la de disolución de

comunidad sino la de permuta, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del RITPAJD”²⁸.

Esta consideración es importante porque, en el caso de Martín y Paula, han extinguido dos comunidades de bienes simultáneamente, una por el piso del Tudela de Duero y otra por el piso de Valladolid. No obstante, la voluntad de abonar la compensación en metálico queda plasmada en la escritura al mencionar que con cada extinción de condominio se genera un derecho de crédito entre los hermanos, que se compensan y, Paula abona el resto que adeuda en metálico. Por lo que, a mi modo de ver, es claro, que no es una permuta por cómo se describe el negocio jurídico, y, por tanto, tampoco tendría que tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

2.4. La tributación del exceso de adjudicación en el caso práctico.

Se puede sintetizar que, en el caso de Martín y Paula, desde que se adjudica la herencia de su padre (el 26/05/2021) y desde que se adjudica la herencia de su madre (el 30/08/2022) hay cinco comunidades de bienes, una por cada bien que tienen en común: el piso en Valladolid, el piso en Tudela de Duero, la casa en el pueblo, el merendero y una cochera.

Con motivo de la extinción de condominio del piso de Valladolid y del piso de Tudela de Duero que, se hace el mismo 30 de agosto de 2023, se generarán varios hechos imposables que se van a analizar desde el punto de vista de tres impuestos: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.4.1 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Como se ha mencionado en el anterior apartado, para el caso de Martín y Paula sí que se aplica la regla especial contemplada en el art. 1.062 CC porque el bien es indivisible, se adjudica a un solo comunero y se compensa en metálico. Por lo que de acuerdo con el art. 7.2.B) del TRLITPAJD no se considera una transmisión patrimonial a efectos de la liquidación y pago del impuesto en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa.

²⁸ Resoluciones Vinculantes de la DGT V1487/2021, de 20 de mayo de 2021 y V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

Ahora bien, este negocio jurídico sí que está sujeto a la cuota gradual de actos jurídicos documentados por concurrir con los requisitos exigidos en el art. 31.2 del TRLITPADJD:

- Se está ante una primera copia de escritura pública.
- Tiene por objeto una cosa evaluable, en este caso los dos inmuebles.
- Contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No está sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas, ni operaciones societarias.

Igualmente hay que mencionar el criterio interpretativo establecido en la Sentencia número 1484/2018 de nueve de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a los efectos de determinar la base imponible del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que hasta la fecha la base imponible era considerara el valor total del bien que se adjudicaba. Con esta sentencia se establece que la base imponible para el caso de adjudicar a uno de los comuneros un bien indivisible, cuando previamente se poseía en comunidad, corresponde con “la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación”²⁹. Esto es que “el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien, inmueble en este caso, que es objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública”³⁰.

Por tanto, en el caso de Martín y Paula, han declarado correctamente el impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible la parte que ha adquirido cada quien del otro comunero, y el tipo el 1,5%, de acuerdo con el art. 24.2 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. Es decir:

- Martín, por la adquisición del 41% del piso en Tudela de Duero, es sujeto pasivo del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible de 53.233 € y el tipo, del 1,5%, siendo la cuota 798,495 €.

²⁹ FJ quinto. Sentencia número 1484/2018 de nueve de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

³⁰ FJ cuarto. Sentencia número 1484/2018 de nueve de octubre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

- Paula, por la adquisición del 50% del piso en Valladolid, es sujeto pasivo del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible de 96.500 € y el tipo, del 1,5%, correspondiendo una cuota de 1.447,5 €.

2.4.2 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal

Al no considerarse una transmisión patrimonial de la porción de inmueble que cada quien se adjudica, sino una mera concreción o especificación de un derecho que ya tenía el condómino que adquiere el bien, no se devenga el impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal. Puesto que el art. 104 del 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, establece que este impuesto grava el incremento de valor experimentado por los terrenos urbanos como consecuencia de la transmisión de la propiedad de esos terrenos.

2.4.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En lo referente al IRPF, el artículo 33 de la Ley 35/2006, 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, en su apartado 2, establece:

“Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a) En los supuestos de división de la cosa común.
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

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

La última doctrina del Tribunal Supremo, en sentencia de 10 de octubre de 2022, establece que “la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva”.

Aterrizando en el caso de Paula, Martín adquirió la parte del piso de Tudela de Duero por el mismo precio que se valoró en la escritura de adjudicación de la herencia, es decir, por 53.233 €. Por lo que Paula no tendría ni ganancia ni pérdida patrimonial que declarar.

En cambio, en el caso de Martín, el 100% del piso de Valladolid se lo adjudicaron por el valor de 210.000 € (105.000€ cada quien) en el momento del reparto de la herencia de su padre. Y en la extinción de condominio, ese 50% de Martín lo valoraron por 96.500€. Por lo que para Martín sí que habría una variación en su patrimonio, en este caso una pérdida patrimonial de 8.500 €.

3- CONCLUSIONES

De los negocios jurídicos plasmados en escritura pública de disolución de comunidad y adjudicaciones, de 30 de agosto de 2022, firmada por los hermanos Martín y Paula, por el que Paula se adjudica el 50% restante del piso de Valladolid y Martín se adjudica el 41% restante del piso de Tudela de Duero, consolidando la totalidad de cada propiedad en un único comunero, se pueden afirmar las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- La comunidad hereditaria puede tener dos momentos, cada uno con diferentes efectos fiscales. Un primer momento que va desde que fallece el causante hasta que los herederos aceptan y adjudican la herencia. En ese tiempo existe una única comunidad de bienes en origen, la llamada comunidad hereditaria, en el que la herencia se encuentra yacente. El segundo momento aparece desde que se acepta y adjudica la herencia, y, en caso de adjudicarse pro indivisos entre varias personas, existirán tantas comunidades como bienes inmuebles haya en común, pues, al estar la herencia adjudicada ya no estaríamos ante una comunidad hereditaria.

En el caso de Martín y Paula, cuando firman la escritura, ambas comunidades hereditarias (la del padre y la de la madre) se encuentran en el segundo momento, puesto que las herencias ya están aceptadas y adjudicadas, por lo que se contabilizan hasta cinco comunidades de bienes, una por cada bien que tienen en común. Desde que se adjudica la herencia de su padre (el 26/05/2021), nace una primera comunidad de bienes con el piso en Valladolid en pro indiviso. Tras la adjudicación de la herencia de su madre (el 30/08/2022) se forman las

otras cuatro comunidades de bienes con el piso en Tudela de Duero, la casa en el pueblo, el merendero y la cochera.

SEGUNDA.- No estamos ante un supuesto de permuta, puesto que en la escritura se plasma como tal que por cada extinción del condominio se genera un derecho de crédito entre los hermanos, que se compensan y que se abona en metálico la parte que queda adeudada. Y, por tanto, no se puede exigir tributar en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

TERCERA.- Tampoco estamos ante un caso de compraventa que pueda exigir tributar en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, en consecuencia, también en IIVTNU e IRPF. Puesto que hay tantas comunidades de bienes como bienes en común y, por tanto, deben ser tratados independientemente cada bien. Pues desde que se adjudicaron ambas herencias ya no hay comunidades hereditarias de origen donde la totalidad de los bienes formen parte de una única comunidad de bienes.

CUARTA.- Realmente estamos ante dos extinciones simultáneas de dos comunidades de bienes distintas. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, la división de la cosa común en aras de extinguir o disolver una comunidad, y su consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad, no es una transmisión patrimonial propiamente dicha (ni a efectos civiles, ni a efectos fiscales) sino que es una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente³¹.

Y en este caso, aunque exista un exceso de adjudicación, en ambas extinciones se cumplen los requisitos contemplados en el artículo 1.062 CC: los dos bienes tienen carácter indivisible, la totalidad de cada bien se adjudica a un único comunero y los excesos de adjudicación se han compensado en metálico. Es por esto que, de acuerdo con el art. 7.2.B) del TRLRHA, estas extinciones de condominio no se consideran una transmisión patrimonial onerosa.

QUINTA.- Los efectos fiscales de ambas extinciones de condominio tienen que ver con la conclusión anterior según el exceso de adjudicación. No se considera una transmisión patrimonial a efectos de la liquidación y pago del impuesto en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa por cumplir con los requisitos del artículo 1.062 CC, pero ambos negocios jurídicos sí que están sujetos a la cuota gradual de actos jurídicos documentados

³¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999.

por concurrir con los requisitos exigidos en el art. 31.2 del TRLITPADJD, siendo la base imponible el valor de la parte que se adquiere ex novo.

En lo que respecta al IIVTNU, tampoco se devenga por no considerarse transmisión patrimonial sino una mera concreción o especificación de un derecho que ya tenía el condómino que adquiere el bien.

Y en lo referente al IRPF, de acuerdo con la doctrina del supremo³², se entenderá que hay ganancia patrimonial sujeta a IRPF en la disolución de un condominio cuando exista una actualización positiva del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación. Criterio que no se aplica en este caso puesto que ni Martín ni Paula adquieren una ganancia en la adjudicación con respecto al valor previamente fijado. Martín se adjudica el piso de Tudela de Duero por el mismo valor fijado en la escritura de adjudicación de herencia. Y Paula se adjudica el piso de Valladolid por inferior valor al fijado en la escritura inicial, por lo que Martín tiene una pérdida de 8.500 €.

Por tanto, a mi modo de ver, Martín y Paula pueden estar tranquilos con los negocios jurídicos llevados a cabo en la escritura pública de 30 de agosto de 2022, pues considero que es conforme con la doctrina y la normativa tributaria.

4- BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA CONSULTADA

BIBLIOGRAFÍA

GUERRA REGUERA, M. (2017). Consecuencias Fiscales de la Extinción de una Comunidad de Bienes (p. 22). Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.ponton.uva.es/cloudLibrary/ebook/info/9788491435655>.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2021). Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra (22a ed.). Civitas.

TAMAYO CARMONA, J. A., Guillén Catalán, R., Javier Vidal Alonso, Bueno Biot, Á., Avilés García, J., Albiez Dohrmann, K. J., Ángel Serrano de Nicolás, Navarro Caballero, T. M., Adán García, M. E., Emilio Pérez Pérez, MONFORT FERRERO, M. a J., María Teresa

³² Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2022.

Martín Morón, REYES LÓPEZ, M. J., Llopis Giner, J. M., Martorell Zulueta, P., Olga Casas Herraiz, Rafael Juan Juan, Alventosa del Río, J., Ramón Chornet, J. C., ... Caruana Font de Mora, G. (2021). Comunidad de Bienes 2a Edición 2021 (p. 58). Tirant lo Blanch. <http://biblioteca.nubedelectura.com.ponton.uva.es/cloudLibrary/ebook/info/9788413783932>.

JURISPRUDENCIA

STS 1269/2022 de 10 de octubre de 2022.

STS 1502/2019, de 30 de octubre de 2019.

STS 1484/2018, 9 de octubre de 2018.

STS 8138/1998, de 28 de junio de 1999.

Tribunal Económico Administrativo Central, resoluciones de 29 de septiembre de 2011 0591-2010 y 3704-2010.

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V2096-22, de 30 de septiembre de 2022.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V2889/2021, de 17 de noviembre de 2021.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V2739/2021, de 10 de noviembre de 2021.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V1487/2021, de 20 de mayo de 2021.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V0746-21, de 30 de marzo de 2021.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V0196-20, de 28 de enero de 2020.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V2912-13, de 1 de octubre de 2013.

LEGISLACIÓN

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

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

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 (TRITPAJD).

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

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

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.

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 (LIRPF).

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.