

LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE DISOLUCIÓN DE CONDOMINIOS EN EL MARCO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura (España)*

Title

The taxation of condominium dissolution operations in the framework of indirect taxation

Resumen

El presente trabajo analiza, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, y teniendo presente en particular la reciente jurisprudencia elaborada por el Tribunal Supremo, el régimen fiscal aplicable en el marco de la imposición indirecta y, más precisamente, en el ámbito del ITPyAJD, a las operaciones de disolución de las comunidades de bienes.

Palabras clave

Comunidad de bienes, disolución del condominio, exceso de adjudicación, ITP, AJD, TS.

Abstract

This paper analyzes, in the light of the recent administrative and jurisprudential doctrine, and taking into account in particular the recent jurisprudence elaborated by the Supreme Court, the tax regime applicable in the framework of indirect taxation and, more precisely, in the field of ITPyAJD, to the dissolution operations of the communities of goods.

Keywords

Community of goods, dissolution of the condominium, excess award, ITP, AJD, TS.

Fecha de recepción: 28-06-2020/ Fecha de aceptación: 26-08-2020/ Fecha de revisión: 30-08-2020

Cómo referenciar: Calvo Vérguez, J. (2020). La fiscalidad de las operaciones de disolución de condominios en el marco de la imposición indirecta. *Revista Técnica Tributaria (131)*, 19-73

SUMARIO

1. Consideraciones generales
2. Análisis de los supuestos de no sujeción. Alcance de los excesos de adjudicación
 - 2.1. Alcance de las operaciones de división
 - 2.2. Operaciones que no constituyen un supuesto de disolución de una comunidad de bienes. Las llamadas operaciones de disolución parcial
3. Régimen fiscal aplicable a las operaciones de transmisión de cuotas de participación en el ITP
4. Tributación de operaciones de disolución de comunidades de bienes en el IAJD. Análisis de la reciente jurisprudencia del TS
5. Análisis de las operaciones de redistribución de participaciones y su consideración como supuestos de permuta
6. Comunidades de bienes en promoción inmobiliaria o que desarrollan una actividad económica
- 7 La proyección de las operaciones de extinción de un condominio sobre la nuda propiedad y el usufructo
8. Operaciones patrimoniales entre cónyuges
9. Reflexiones finales
10. Bibliografía

1. Consideraciones generales

Como es sabido para que exista una comunidad de bienes dos o más personas deben compartir un mismo bien o un mismo derecho, según se desprende de lo dispuesto en el art. 392 del Código Civil (CC). De acuerdo con lo establecido en el citado art. 392 CC, para que exista comunidad de bienes se requiere que una cosa o un derecho pertenezca *pro indiviso* a varias personas, por lo que, *a sensu contrario*, no existirá comunidad de bienes cuando falte esa unidad de cosa o de derecho sobre la que confluya la titularidad de varias personas. La comunidad de bienes exige como requisito imprescindible que la propiedad de la cosa o del derecho pertenezca *pro indiviso* a varias personas.

La constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar, en primer término, actos *mortis causa*, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten *pro indiviso* la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia. En este tipo de comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos *mortis causa* la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Y, en segundo término, puede constituirse por actos *inter vivos*, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Con carácter general, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros debe adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil.

Tradicionalmente los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a este respecto a los inmuebles como «un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división». Para que un exceso de adjudicación no tribute debe de compensarse en dinero. Y, a tal efecto, el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado. Por tanto si existe un exceso de adjudicación por parte de uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero será un exceso de adjudicación de los que no tributan. No obstante, si la compensación en dinero no se corresponde con el exceso de adjudicación declarado se producirá una donación por la parte que no se corresponda con dicho exceso, tal y como establece el apartado b) del art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Por otra parte no tratándose de un supuesto de existencia de disolución o extinción de un condominio¹ procederá examinar, a la luz de lo dispuesto por el art. 2 del Texto Refundido, la verdadera naturaleza del acto o contrato contenido en la escritura a efectos de determinar la tributación que le corresponde. Y, en

¹ Así sucedería por ejemplo, de acuerdo con lo declarado por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a consulta de 27 de enero de 2015, en un supuesto en el que un sujeto pasara

este sentido, una vez efectuada la adjudicación que lleven a cabo los comuneros a favor del copropietario que se separe, desde entonces dicho comunero ostentará la propiedad individual de la misma, no pudiendo calificarse la operación de transmisión de acuerdo con lo dispuesto por el art. 450 del Código Civil, de conformidad con el cual *«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.»*

A través del presente estudio analizaremos la fiscalidad de las operaciones de disolución de condominios en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, prestando una especial atención a los llamados excesos de adjudicación, a las operaciones de transmisión de cuotas de participación y, en particular a las operaciones de disolución de comunidades de bienes. Respecto de estas últimas de un tiempo a esta parte el Tribunal Supremo se ha encargado de construir una doctrina interpretativa que advierte acerca de la necesidad de diferenciar dichas operaciones de disolución de aquellas otras operaciones a través de las cuales tiene lugar únicamente una redistribución de las participaciones, constituyendo en realidad operaciones de permuta.

2. Análisis de los supuestos de no sujeción. Alcance de los excesos de adjudicación

En la disolución de una comunidad de bienes integrada por varios bienes, todos ellos indivisibles, si el desequilibrio en el reparto se produce por la imposibilidad de formar lotes proporcionales al interés de cada comunero compensándose en metálico por la diferencia, los excesos de adjudicación no tributan por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). En particular, en relación con los inmuebles se parte de la consideración de que se trata de bienes que, si no son esencialmente indivisibles, desmerecen mucho por su división. Con carácter adicional se ha de tener pre-

a tener el pleno dominio de un inmueble quedando el otro inmueble por mitad y en *pro indiviso* entre otras dos hermanas, siendo precisamente esta circunstancia (es decir, el hecho de que dos de los condóminos mantuviesen una situación de *pro indiviso*) lo que impediría calificar a la operación descrita como disolución o extinción de condominio ya que éste persiste, ya que la propiedad de uno de los inmuebles sigue perteneciendo en *pro indiviso* a dos personas. Lo que realmente se produciría en el presente caso sería la separación de un comunero, lo que implicaría la modificación de la comunidad desde un punto de vista objetivo y subjetivo. Desde un punto de vista subjetivo, en tanto en cuanto se altera su composición personal, reduciéndose de tres a dos el número de comuneros. Y, desde un punto de vista objetivo, en tanto en cuanto se altera su composición física, que se reduce al adjudicar al comunero que se separa la porción de bien que le correspondía en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria. Cuestión distinta será que, tal y como se analizará a lo largo del presente caso, se aplique lo dispuesto por el art. 31 del RDLeg. 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 (TRLITPyAJD). La no sujeción de la escritura de separación y adjudicación al comunero de la porción que le correspondía en la comunidad a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) determinará la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), Documentos Notariales, tanto por la cuota fija como por la cuota variable, al cumplirse todos los requisitos exigidos en dicho precepto, a saber: tratarse de una primera copia de una escritura pública; tener contenido económico; ser inscribible en el Registro de la Propiedad; no estar sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias (OS) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

sente que la indivisibilidad es considerada para el conjunto de los bienes que integran la comunidad.

Por tanto, en la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación los mismos podrán quedar sujetos a la modalidad de TPO en el supuesto de que tales excesos hubieran podido evitarse o, al menos, minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero.²

Dado un supuesto de extinción de dos comunidades hereditarias de bienes, afirmó la DGT mediante contestación a consulta de 3 de noviembre de 2011 que en la escritura que se pretendía otorgar concurrían dos convenciones, a saber, la disolución de la comunidad de bienes hereditaria y un posible exceso de adjudicación. En primer lugar, y por lo que respecta a la tributación de la disolución de la comunidad de bienes, señala el citado Centro Directivo que la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales (concurriendo los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad. No obstante, produciéndose excesos de adjudicación, estos tributarán por la modalidad de TPO, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD.

En cuanto a la tributación del exceso de adjudicación, la disolución de una comunidad hereditaria que no haya realizado actividad empresarial, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o dichos excesos son inevitables, tributará exclusivamente por la modalidad de AJD. En el supuesto de que se produjese un exceso de adjudicación, éste tributaría además, como transmisión patrimonial onerosa. No obstante, a efectos del ITPyAJD, en el presente caso no existía una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

Por otro lado, al tratarse de la disolución de dos comunidades de bienes (herencia de los dos padres), su disolución no podría tratarse como si fuera una única comunidad. Cada comunidad habría de disolverse sin excesos, con los bienes que la componen y, no siendo posible que no hubiese excesos, estos habrían de compensarse con dinero, nunca con otros bienes. Quiere ello decir que en la disolución de cada comunidad de bienes no podrían intercambiarse las cuotas que les correspondiesen en una y otra comunidad de bienes, ya que tal intercambio tendría la consideración de permuta y estaría sujeta como tal a la modalidad de TPO.

Los excesos de adjudicación en la disolución de una comunidad de bienes pueden ser de carácter oneroso o gratuito. Siendo onerosos, podrán tributar por la modalidad de TPO. Pero si derivan de que se trate de la división de una cosa

2 Véase en este sentido ALBA GIL, C. y CALVO VÉRGEZ, J., «La tributación de las comunidades de bienes en el marco de la imposición indirecta», *Gaceta Fiscal*, núm. 367, 2016, pág. 47.

indivisible o que se deteriorara mucho con la división y se compensara a los otros comuneros en metálico, se entenderá que no existe dicho exceso y no se gravará por este Impuesto.

Por el contrario, si el exceso fuera gratuito esa transmisión se gravaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no estaría exento en ningún caso, al estimarse que se trata de una donación u operación asimilada, como se establece en la normativa del Impuesto.

Con carácter general el exceso de adjudicación no está sujeto a la modalidad de TPO del ITPyAJD si resulta jurídica o económicamente imposible realizar un reparto o división equilibrada, lo que incluye tanto los supuestos en que la división es jurídicamente inviable, como aquéllos en que el bien desmerece con su división. En efecto, en la división de la cosa común sólo se tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) cuando en la especificación no se guarda la debida proporción de las cuotas de participación. Los excesos de adjudicación por disolución de comunidad sólo están no sujetos cuando se trata de cosas indivisibles o que desmerecen.

No hay adquisición de cuota indivisa cuando se disuelve una comunidad sobre una vivienda, se adjudica ésta y un comunero compensa en efectivo al otro. De este modo si se disuelve una comunidad de bienes adjudicando el pleno dominio de la cosa indivisible a un comunero y recibiendo el otro el importe en metálico de su participación, al existir un exceso de adjudicación, tributará por TPO quien adquiere el pleno dominio porque ha tenido un incremento de valor en relación a la cuota *pro indiviso*. La no sujeción en excesos de adjudicación de la totalidad de la cosa común sólo procede cuando desmerece con la división y esa especificación no se asimila a una transmisión.³

Sucede no obstante que, tratándose especialmente de la división de cosa común, habrá que analizar las circunstancias del caso concreto para ver si el beneficiario de la adjudicación está concretando su derecho, o ampliando el contenido del mismo más allá de lo que tributó en su momento⁴. Cuestión dis-

3 A este respecto pueden consultarse las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de Andalucía de 6 de febrero de 1998 y 17 de diciembre de 2003 y de Baleares de 16 de junio y 29 de diciembre de 1998 y de 22 de junio y 23 de julio de 1999. Acerca del alcance de estos excesos de adjudicación véanse con carácter general, entre otros, los trabajos de CHECA GONZÁLEZ, C., «Tributación de los excesos de adjudicación en el IIVTNU en las comunidades de bienes constituidas por actos "inter vivos"», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2012 (consultado en www.aranzadidigital.es), PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Disolución de las comunidades de bienes», *Carta Tributaria Opinión*, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), GIL CRUZ, E. M.^a, «Tributación de las adjudicaciones derivadas de la disolución de una comunidad de bienes», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2010 (consultado en www.aranzadidigital.es) y SERNA BLANCO, L., «La disolución de las comunidades de bienes *inter vivos* y los excesos de adjudicación en el ITPyAJD: normativa y casos prácticos», *Tribuna Fiscal*, núm. 275, 2014 (consultado en www.laleydigital.com).

4 Así, por ejemplo, en el supuesto de que una persona vendiese a otra el 10 por 100 de un piso, y posteriormente se dividiese la cosa común adjudicándose la totalidad del piso quien hubiera adquirido al otro copropietario el 10%, a cambio de una compensación en metálico por el 90% restante, carecería de razón de ser considerar no sujeto el exceso de adjudicación ya que, aunque el piso es económicamente indivisible, el resultado práctico es el mismo que la venta de la totalidad del piso al adjudicatario, careciendo de todo sentido que dicho adjudicatario adquiriera la totalidad tras la división de la cosa común, y sólo haya tributado por el 10 por 100 inicialmente comprado. En otras palabras, en el concreto supuesto planteado el adjudicatario no estaría concretando su derecho sino adquiriendo onerosamente el 90 por 100 restante, que no tributó en su momento.

tinta sería que dos personas adquiriesen en *pro indiviso* de un tercero, y posteriormente dividieran la cosa común adjudicando el inmueble a uno de los compradores a cambio de una compensación en metálico. En este caso la adquisición ya tributó por la totalidad del valor del bien, de manera que la posterior especificación de derechos, aunque suponga un exceso de adjudicación, no tributa.

En todo caso si no se estimase así, esto es, si se estimara que los excesos de adjudicación están siempre exentos cuando resulta jurídica o económicamente inviable la división, aunque la adquisición no haya tributado en su totalidad (ya sea por TPO, por ISD⁵ o por cualquier otro concepto, como IVA⁶ y AJD) en cabeza de los comuneros, la Administración tributaria podría tratar de hacer frente a dichas vías de elusión a través de un expediente de fraude de ley o conflicto en la aplicación de las normas, a pesar de que también podría hacerse frente a dicha situación a través de una correcta interpretación del alcance de la no sujeción de los excesos de adjudicación.

A priori debe existir un equilibrio entre los dos lotes que se formen. Así las cosas, produciéndose un desequilibrio entre los dos lotes por imposibilidad de formar lotes equivalentes o por la existencia de un bien no divisible y, además, compensándose dicho desequilibrio con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de TPO del ITPyAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad deberá entenderse referida al conjunto de los inmuebles, de forma que para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer otros lotes equivalentes. En todo caso la exención sólo resultará aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, no extendiéndose a los excesos de adjudicación sujetos al Impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

Dada una concreta operación de disolución de una comunidad hereditaria con la consiguiente adjudicación de sus bienes a los comuneros señala la DGT en su contestación a consulta de 17 de octubre de 2011 que el supuesto de no sujeción de los excesos de adjudicación inevitables en la disolución de comunidades de bienes regulado en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD (ya sean estas comunidades hereditarias o de otro tipo) debe referirse a la disolución de cada comunidad de bienes en la que resulten tales excesos de adjudicación, y siempre que sean compensados en metálico.

Ahora bien, a pesar de ello no cabe sustituir dicha compensación en metálico por la entrega de bienes procedentes de los excesos de adjudicación resultantes

5 Siendo el exceso de adjudicación gratuito, es decir, si los demás comuneros no recibiesen compensación alguna, habría que aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si los demás comuneros fuesen personas físicas o del Impuesto sobre Sociedades, en otro caso.

6 Téngase presente a este respecto que, con carácter general, los excesos de adjudicación tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) si el comunero transmitente que sufre el defecto de adjudicación es sujeto pasivo del citado Impuesto y, con carácter adicional, los bienes cedidos al comunero adquirente (que en consecuencia se beneficia del exceso de adjudicación) se encuentran afectos a su actividad empresarial o profesional, así como si la entrega no está exenta de IVA o, estándolo, no se produce la renuncia a la exención. A este respecto nos remitimos a nuestro trabajo «Las comunidades de bienes y su condición de sujetos pasivos del IVA en las operaciones inmobiliarias», Revista *BIT Plus*, núm. 191, 2016.

de la disolución de otra comunidad de bienes, con independencia de que los comuneros sean los mismos en ambas comunidades de bienes.

De este modo la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales (concurriendo los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pero si se producen excesos de adjudicación estos tributarán por la modalidad de TPO, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993.

Igualmente mediante resolución de 29 de septiembre de 2011 declaró el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que, tratándose de una operación consistente en la disolución de una comunidad donde existen varios bienes indivisibles produciéndose excesos de adjudicación, los mismos podrán quedar sujetos a la modalidad de TPO del ITPyAJD siempre y cuando tales excesos hubieran podido evitarse o, al menos, minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, es decir, siempre y cuando dicho exceso hubiera podido evitarse al menos en parte, respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero. En el caso concreto de la indivisibilidad hay que tener presente que se exige la inevitabilidad, referida al conjunto de los bienes, la cual se viene a reforzar por el hecho de que ningún copropietario puede verse obligado a permanecer en la comunidad.

Dicha excepción de indivisibilidad-inevitabilidad (o de «obligación consecuencia de la indivisibilidad», en palabras del Tribunal Supremo) no ha de aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integran la comunidad. No obstante concluye el Tribunal que sí que resulta aplicable la previsión del art. 1062.1 del CC (y, en consecuencia, la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por la modalidad de TPO) tratándose de aquellos supuestos en los que un mismo bien se adjudica, no ya sólo a uno, sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

El TSJ. de Andalucía, mediante sentencia de 16 de abril de 2015, procedió a anular una liquidación complementaria girada por la Administración por no ser conforme a derecho, estimando que la disolución de una comunidad de bienes (en este caso alemana) mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de TPO, debido a que dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo.

Con carácter adicional el citado Tribunal negó la sujeción por la modalidad de TPO en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a uno o varios comuneros con obligación de compensar al resto con metálico, lo que no excluye la modalidad gradual de los Documentos Notariales de AJD. El Tribunal rechaza además las dudas planteadas por la Administración autonómica relativas a la acreditación de la concurrencia del citado supuesto de hecho, puesto que aparecía en la

escritura notarial donde se protocolizaba el convenio regulador de la disolución del matrimonio de los cónyuges, que los esposos ponían fin al régimen económico del matrimonio que venía rigiendo, sujetándose a partir de ese momento al régimen de separación de bienes.

De ello se deducía la preexistencia o de un régimen económico en comunidad de bienes germánica análogo al de nuestra sociedad de gananciales o de un régimen de participación, que se traducía libremente como una comunidad de participación en las ganancias. Dicho régimen operaría en modo similar a nuestro régimen de participación, debiendo estarse al momento de la disolución del régimen, a partir del cual se produciría la comunitarización de las ganancias obtenidas vigente el matrimonio por cada uno de los esposos. En dicho instante se produciría, a su vez, una distribución por mitad de la diferencia positiva resultante entre el patrimonio inicial y final de los esposos.

De este modo el citado Tribunal procedió a anular la resolución del TEAR por incongruencia manifiesta, ya que nada dijo acerca de la insuficiente prueba de la naturaleza de la comunidad conyugal, de lo que se deducía que en ningún momento la Administración Tributaria se planteó la posible operatividad de esta u otra exención. De haber sido así, y a la vista de la prueba documental aportada por la actora en vía administrativa, debió haberse valorado su insuficiencia y haberse solicitado que se completara la documental originariamente presentada con la autoliquidación del Impuesto consistente en la sentencia de divorcio y convenio regulador adjunto. Todo ello antes de proceder, sin juicio explícito y sobre la viabilidad de la exención aplicada mediante una comprobación de valores, a la emisión de una liquidación provisional, no resultando además vetada en el supuesto de autos la comprobación de oficio del contenido y vigencia del Derecho extranjero invocado al objeto de verificar la discutida naturalización del régimen económico del matrimonio. Dicho régimen no era otro que el legal del país, distinto del régimen de separación de bienes y que la actora identificaba con el régimen de participación en las ganancias.

Mediante sentencia de 21 de septiembre de 2009 analizó el TSJ. de Cantabria el régimen tributario que habría de aplicarse a efectos del ITPyAJD a una operación consistente en la adjudicación a un comunero de la totalidad de los inmuebles con compensación en metálico. Concretamente fue objeto de análisis la cuestión relativa a la consideración o no del exceso de adjudicación producido por la indivisibilidad de los bienes inmuebles poseídos en común. Los citados bienes eran los siguientes: una casa-hotel rural derruida; un gallinero situado al sur de la anterior; y una planta baja, local de negocio. A juicio de la Administración se producía en el presente caso un exceso de adjudicación al adjudicarse al recurrente la totalidad de los inmuebles con carácter privativo e indemnizar al otro comunero en el 60%, porcentaje que le pertenecía en la comunidad, del valor de los mismos.

Pues bien, de conformidad con lo señalado por el Tribunal tendrá lugar un exceso de adjudicación cuando la compensación en metálico, en lugar de funcionar como un elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que han de presidir toda división o partición de la 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 comuneros. Y, en el concreto supuesto de autos analizado, si bien se trataba de tres inmuebles, no tenían éstos el mismo valor, pareciendo además uno de los bienes, el número 3, ir unido a la finca número 1, motivo por el cual en todo caso habría de procederse a efectuar una compensación en metálico. Y, en base a ello concluyó el Tribunal que no cabía sino la estimación íntegra de la demanda.

Por su parte en la sentencia del TSJ. de Castilla La Mancha de 12 de abril de 2010 se analizó igualmente esta cuestión relativa a las consecuencias tributarias derivadas de la extinción de una comunidad ordinaria. En el presente caso el motivo de controversia versaba sobre la liquidación por la Administración actuante por un exceso de adjudicación motivado por la extinción de comunidad ordinaria. Entendían los actores que el exceso en la atribución por la extinción de la comunidad no debía tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser de aplicación la excepción del art. 1062 del CC en relación con el art. 7 del TRLITPyAJD.

El debate quedaba pues reducido a si los bienes que integraban la comunidad eran divisibles o desmerecían mucho con su división. En este sentido, y con independencia de que se trate de varias fincas, todas ellas conformaban una «única unidad agraria de explotación» dotadas con servicios también únicos (pozo, red de riego, proyectos de mejora también unitarios), por lo que, a juicio del Tribunal, se trataba de un supuesto en que los bienes desmerecerían por su indivisión, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

La naturaleza del negocio jurídico que se contemplaba en la escritura pública, a pesar de su denominación de «extinción de comunidad ordinaria», era más compleja. De una parte, se extinguía una comunidad, si bien se sustituía por otra aunque con menos integrantes (los de una familia). Y, de otra, teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la comunidad y la forma de extinguirla (que consistía en que una de las familias abandonase la comunidad, no se le adjudicase bien alguno y se le abonase en metálico su parte por aquéllos que eran adjudicatarios de los bienes (usufructuario el padre de todo, y titulares de la nuda propiedad la esposa e hijos), venía a significar en realidad que una de las familias había transmitido a la otra su participación, debiendo quedar a juicio del Tribunal dicha transmisión, o exceso en la adjudicación, sujeta al Impuesto.

Recapitulando, originándose excesos de adjudicación tendría lugar la sujeción a la modalidad de TPO en los términos previstos en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros deberá adjudicarse un bien a cada uno y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil, ya que la indivisibilidad debe predicarse del conjunto de los bienes que forman la comunidad de bienes y no de cada uno de ellos separadamente, de forma que dicho conjunto no pueda dividirse en lotes proporcionales a las respectivas cuotas de participación de los comuneros sin menoscabo de los bienes integrados en la comunidad.

Y no sería de aplicación en ningún caso lo dispuesto en el art. 32.3 del Reglamento del ITPyAJD, relativo a aquel exceso que resulte de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, dado que no se produce el supuesto de hecho regulado en él. En efecto dicho precepto, a través del cual se desarrolla el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, establece que *«Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio»*, ya que el matrimonio no se va a disolver, simplemente se va a disolver el condominio.

Dicho precepto reglamentario establece un supuesto de no sujeción aplicable a cualquier régimen económico matrimonial. En aquellos casos en los que el exceso de adjudicación proceda de la adjudicación de la vivienda a uno de los cónyuges en un contexto de disolución matrimonial o cambio de régimen matrimonial el exceso de adjudicación quedará al margen de la modalidad Transmisiones Onerosas, por aplicación directa de lo previsto en el Reglamento del Impuesto. Dado el término «cuando sea consecuencia necesaria» empleado en el mismo cabe estimar que cuando haya varios bienes entre los que se encuentre, por ejemplo, la vivienda matrimonial, los excesos de adjudicación evitables (dado que los lotes son de valor desigual) seguirán estando sujetos al amparo del art.7.2.B del RDLeg. 1/1993.

En consecuencia, y de acuerdo con lo declarado por el citado precepto reglamentario, no será necesaria la compensación en metálico para que dicho exceso de adjudicación quede no sujeto a TPO, lo cual sí es exigible en cambio en el art. 1.062 del Código Civil. Con carácter adicional la no sujeción procederá, no solo en el caso de que el régimen de la sociedad sea gananciales, sino también en el supuesto de separación de bienes. Y dicha no sujeción a TPO determinará la sujeción a la Modalidad AJD, Documento Notarial cuota variable, salvo que se trate de la disolución del régimen de gananciales.

Mediante contestación a consulta de 18 de febrero de 2011 analizó la DGT un supuesto de extinción de condominio sin compensación, concurriendo dos convenciones diferentes, a saber, la disolución del condominio y un exceso de adjudicación. En relación con la primera de ellas, la disolución de condominio, estima el citado Centro Directivo que, al existir bienes inmuebles, la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública. En el concreto supuesto analizado la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales, por lo que la disolución de la comunidad estaría sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen, esto es: ser primera copia de escritura pública; contener un acto valuable; ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de TPO u OS del ITPyAJD, ni al ISD. La base imponible vendría determinada por el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el art. 30.1 del Texto Refundido del Impuesto y sería sujeto pasivo cada uno de los comuneros por el valor del bien que recibe.

Por lo que respecta al exceso de adjudicación, estima la DGT que ha de examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil. Y, para que el exceso de adjudicación planteado en la consulta no tribute deberá de compensarse en dinero.

Ahora bien en el presente caso no se sabía si existía un exceso de adjudicación de bienes a favor del alguno de los comuneros, ya que el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado. De este modo, existiendo un exceso de adjudicación por parte uno de los comuneros y compensándose con dinero al otro comunero, será un exceso de adjudicación de los que no tributan. Si se compensa pero no con dinero, sino con otros bienes, se tratará de un exceso de los que tributan como transmisión patrimonial onerosa. Y, si dicho exceso no se va a compensar, será lucrativo y deberá tributar en el ISD por dicho exceso recibido, tal y como establece el apartado b) del art. 3 de la Ley 29/1987.

Queda claro en consecuencia que si existe un exceso de adjudicación por parte uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero se tratará de un exceso de adjudicación de los que no tributan. En cambio, si se compensa pero no con dinero sino con otros bienes estaremos en presencia de un exceso de los que tributan como transmisión patrimonial onerosa.

Por otra parte, produciéndose la extinción del condominio con adjudicación a uno de los condóminos y reembolso al resto de su parte, ¿estamos ante una operación no sujeta o sujeta y exenta de TPO? Téngase presente que ello supondrá, por extensión y por el juego combinado entre las dos modalidades del Impuesto, su sometimiento o no a la modalidad de AJD. Mediante auto de 19 de enero de 2018 el Tribunal Supremo (TS) acordó aclarar si la extinción del condominio con adjudicación a uno y reembolso al resto de su parte tiene o no coste en ITPyAJD. En el presente caso la Sala de instancia interpretó, reiterando su doctrina anterior, que la exégesis que para estos casos de disolución del condominio debe hacerse de la STS de 28 de junio de 1999⁷ no es la de que no ha existido transmisión (supuesto de no sujeción), sino que la misma no puede tener efectos fiscales (exención), pues la excepción del 7.2.B RDLeg. 1/1993 ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en el que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado. Por su parte la Comunidad Autónoma recurrente sostenía que la sentencia recurrida infringía los arts. 7.2.B), 28 y 45 de la citada norma, en síntesis, por

7 En este pronunciamiento había concluido ya el Alto Tribunal que «(...) La división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: 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

incorrecta aplicación y por crear *extra legem* un supuesto de exención. A su juicio la tesis que la sustenta parte de una equivocada comprensión de dicha sentencia del TS, desautorizada (en su opinión) por la propia Sección Segunda en su sentencia de 30 de abril de 2010.

A la vista de todo ello resultaba pues necesario determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos (que satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación) constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

El TS se encargó ya de clarificar en su día que cuando lo que se produce es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes sin que ésta desaparezca la operación está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo terminaría declarando el TEAC en su resolución de 17 de julio de 2017 que la extinción parcial de un condominio, sin que éste desaparezca, está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, considerando a tal efecto que la excepción prevista en el art. 7.2.B) del RD Leg. 1/1993, requiere que se produzca, en el supuesto del art. 1602 del Código Civil, la adjudicación a «uno». A la vista de la doctrina elaborada por el TS el TEAC procede a rectificar su doctrina y pasa a considerar que cuando en una disolución de condominio no se produce la adjudicación a uno de los comuneros, sino a varios, se produce la sujeción al Impuesto porque la comunidad de bienes sigue existiendo y no se ha extinguido. En el concreto caso analizado existía una comunidad de bienes constituida sobre un edificio formado por dos fincas registrales sobre el que no se había realizado la división horizon-

patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división (se trata de un piso y plaza de garaje), 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–. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un ‘exceso de adjudicación’, sino una obligación 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, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400–. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de “compra” de la otra cuota si no, 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 1.061 del Código Civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal». Ciertamente se ha de reconocer que la separación de un comunero no constituye una transmisión, sino la transformación del derecho de aquel reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte que se le adjudica. Y, a efectos de ITP, la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros por ser indivisible, con la correspondiente compensación en metálico al resto, no puede ser considerada como una efectiva transmisión ni a efectos civiles ni fiscales.

tal, esto es, la transmisión de cuotas entre los comuneros⁸. Así las cosas, aunque en la escritura se calificase como extinción del condominio, no lo era porque la comunidad de bienes seguía existiendo debido a que la propiedad del bien no correspondía a un único propietario sino a varios.⁹

Tal y como afirma el TEAC la transmisión de cuotas en una comunidad de bienes tiene pleno encaje en el apartado uno del art. 7 del RDLeg. 1/1993 y está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y si, con independencia del carácter divisible o no del edificio, no se ha adjudicado el mismo a uno de los condueños sino a dos se ha de estimar que la escritura documenta una extinción parcial del condominio porque el bien se adjudica a varios de los copropietarios (que en el presente caso pasaban de ser 4 a ser dos), motivo por el cual la comunidad en cuanto a la existencia de un proindiviso sobre el bien sigue existiendo.

2.1. Alcance de las operaciones de división

Al amparo de una consolidada jurisprudencia del TS la división de la cosa común y la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad no constituye una transmisión ni civil ni fiscal, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. En el supuesto de que la cosa común resultase ser indivisible o pudiera desmerecer mucho por su división la única forma de extinción de la comunidad sería adjudicarla a uno de los comuneros procediendo a abonar al otro el exceso en dinero, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 402, 406 y 1062.1 del Código Civil. Y dicha obligación de compensar al otro en metálico no podría ser considerada como un «exceso de adjudicación» o como una «compra» de la otra cuota. La adjudicación por entero con compensación en metálico constituiría una consecuencia necesaria de la indivisibilidad de la cosa, esto es, de la necesidad de arbitrar procedimientos

8 Como es sabido a través de la división horizontal la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Dicho acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble, no modificándose en cambio la titularidad de las fincas registrales surgidas de la misma, ya que siguen perteneciendo a los mismos comuneros y en la misma proporción que antes de llevarse a cabo dicha división. La división horizontal tributará por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, al cumplir con todos los requisitos que establece el art. 31.2 del TRLITPyAJD, siendo sujetos pasivos todos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y calculándose la base imponible del Impuesto en función de lo establecido en el art. 70 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 (RITPyAJD).

9 Se ha de tener presente además que, en aquellos casos en los que en la misma escritura pública se recoge tanto la división horizontal como la extinción del condominio, la división horizontal constituye un acto preparatorio y necesario para poder llevar a cabo la extinción del condominio pretendido por los comuneros, de manera que si ambos actos jurídicos se incluyen en la misma escritura no debe tributarse por ambos conceptos por el gravamen documental. Con carácter general la constitución de propiedad horizontal tiene por objetivo crear, previamente a la adjudicación de los pisos o locales, las fincas registrales independientes que permitan su transmisión separada a cada uno de los futuros propietarios.

legales destinados a no perpetuar la indivisión, suponiendo un respeto de la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común.¹⁰

La disolución de la comunidad y la división de la cosa o el derecho común debe responder, tanto si se acuerda por los mismos comuneros o se haga por árbitros o amistosos componedores, a que las partes de los comuneros sean proporcionales a sus derechos, evitándose, en cuanto sea posible, excesos de adjudicación y compensaciones en metálico o en especie, salvo en los supuestos de pérdida o destrucción de la cosa, en que no habrá que repartir más que tal pérdida.

Produciéndose la disolución de una comunidad de bienes sin pérdida o destrucción de la cosa los acreedores o cesionarios podrán concurrir a la división de la cosa común y oponerse a que se realice sin su concurso, aunque no les cabe oponerse a dicha división, salvo casos de fraude o cuando se dividiese con su oposición formalmente planteada, dejando a salvo siempre los derechos del deudor o cedente.

Por otra parte en el supuesto de que la cosa fuera esencialmente indivisible se podría adjudicar a uno de ellos con adecuada indemnización a los demás copartícipes y, si no hubiese acuerdo en este extremo, habría de venderse y repartirse el precio obtenido.

En cualquier caso, la división de la cosa común no puede perjudicar a los terceros, quienes conservarán sus derechos reales (de hipoteca, servidumbre, etc.), así como sus derechos personales contra la comunidad (préstamos, depósitos, opciones, etc.).

El exceso de adjudicación en un bien indivisible constituye la única forma de extinguir el condominio, no concurriendo intención alguna de transmitir nada sino solo de disolver la comunidad de bienes. Dada la inexistencia de acto traslativo de la propiedad en sentido estricto únicamente tiene lugar una mera especificación de derechos que ha sido llevada a efecto con un exceso de adjudicación compensado. Y es que, como bien señala GUERRA REGUERA¹¹ *«Cuando no sea posible una división material, no quedará más remedio que llevar a cabo una división económica»*.

Por tanto, el exceso de adjudicación compensado derivado de la indivisibilidad del patrimonio exonera al adjudicatario de liquidar la modalidad Transmisiones Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Con carácter general la compensación percibida ha de ser en metálico. Y la indivisibilidad debe referirse, no a un bien en concreto sino a la totalidad del patrimonio que se reparta en la disolución de una comunidad de bienes.

10 De este modo, siendo la cosa común indivisible, la adjudicación efectuada a uno de los partícipes con la obligación de compensar a los demás en metálico representa una forma de salir de la comunidad que implica además la materialización o concreción de un derecho abstracto en otro concreto, no constituyendo una transmisión ni a afectos civiles ni fiscales.

11 GUERRA REGUERA, M., «La disolución de comunidades de bienes con exceso de adjudicación compensado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2017 (consultado en www.aranzadigital.es).

Con motivo de la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, no constituyendo dicho exceso que reciba algo que tuviese con anterioridad, su adjudicación constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que reciba el exceso al comunero que reciba de menos.

En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, en virtud del cual constituye el hecho imponible del citado Impuesto «b) *La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos*».

En cambio, si el comunero al que se le adjudica el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituirá una contraprestación por el exceso recibido que determinará el carácter onerosos de la operación, debiendo tributar por el ITPyAJD, bien en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o en la de Actos Jurídicos Documentados, conforme a lo previsto en los arts. 7.2.B) y 31.2 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre.

Refiriéndose a esta cuestión relativa a la indivisibilidad de las adjudicaciones realizadas en el seno de una comunidad de bienes analizó la sentencia del TSJ. de Asturias de 30 de abril de 2012 un supuesto en el que se formalizó escritura pública de extinción de comunidad sobre un local comercial del que eran dueños tres personas, uno de ellos con carácter privativo y los otros dos con carácter ganancial, en la porción del 40%,10% y 50% respectivamente, valorando el inmueble en 360.000 euros. Dicho inmueble se hallaba gravado con una hipoteca que garantizaba el préstamo de un principal por el mismo importe, con adjudicación de la participación del 50% a dos de los codueños y sus cónyuges para sus sociedades de gananciales, aumentando sus participaciones en el inmueble hasta el 65% y el 35% respectivamente, y sin percibir el transmitente cantidad alguna por razón de la carga que gravaba el inmueble y cuya deuda asumían los adjudicatarios en igual proporción a la parte que grava el inmueble transmitido.

El motivo de impugnación versaba sobre el hecho de que, para la adjudicación comprobada no resultaría aplicable la regla de indivisibilidad de los bienes adjudicados, ya que el local de negocio de referencia se adjudicaría por los propios interesados en las proporciones fijadas y proindiviso y a otro de los copropietarios, debiendo tributar como transmisión patrimonial.

Sin embargo para el Tribunal la división y consiguiente adjudicación de la cosa común no constituye una operación susceptible de integrar el hecho imponible del ITP, del mismo modo que la cantidad en metálico que viene obligado a abonar el comunero que se adjudique la cosa por razón de su indivisibilidad tampoco ha de calificarse como «exceso de adjudicación», a los efectos de la tributación que prevé el art. 7.2.B del RDLeg. 1/1993. Como es sabido dicho caso

constituye uno de los supuestos exceptuados del citado precepto, consistente en un exceso de adjudicación por indivisibilidad, dado que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio. Por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.

Por otra parte, ¿deviene aplicable lo dispuesto en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 a aquellas adjudicaciones que tienen lugar cuando no desaparece la situación de indivisión mediante la adjudicación del bien a uno de los comuneros sino que la cesación de la situación de indivisión afecta solo a uno o algunos de los condueños, permaneciendo la comunidad de bienes entre los demás, con incremento de sus respectivas cuotas de participación, o variando los partícipes en la comunidad por transmisión de la cuota de uno o varios de ellos a un tercero o terceros? Tal y como precisa a este respecto la sentencia del TSJ. de Andalucía de 29 de mayo de 2015 (respecto de la cual la comunidad que pretendía disolverse abarcaba varios bienes) en dicho supuesto lo que tendría lugar sería una transmisión de cuotas entre los condueños y no a terceros extraños (operación a la que nos referiremos con posterioridad), originándose a tal efecto un aumento de la participación de los copropietarios en la comunidad de bienes como consecuencia de la adjudicación de la parte correspondiente a otro condueño. En definitiva se trataría, en puridad, de una traslación o transmisión de cuotas sujeta al Impuesto.

Para finalizar, dada una operación en la que se produce la partición y adjudicación de la herencia mediante la adjudicación de la nuda propiedad y el usufructo con compensación en metálico afirma la DGT en su resolución de 21 de noviembre de 2011 que dicha adjudicación no encaja en ninguna de las excepciones que establece el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 para que el exceso de adjudicación no tribute, ya que un bien indivisible se va a adjudicar a dos comuneros, a uno la nuda propiedad y a otro el usufructo, no a uno solo, sin que estuviera desmembrada previamente la plena propiedad, por lo que en el presente caso se daría un exceso de adjudicación que habría de tributar como una transmisión patrimonial onerosa al tipo que establece el art. 11 del RDLeg. 1/1993.

2.2. Operaciones que no constituyen un supuesto de disolución de una comunidad de bienes. Las llamadas operaciones de disolución parcial

Dado un concreto supuesto en el que se pretendía dejar dos inmuebles en *pro indiviso* y el resto de los inmuebles adjudicarlos individualmente, afirma la DGT en su contestación a consulta de 4 de noviembre de 2013 que dicha operación no supone la disolución de la comunidad de bienes (la cual, en el presente caso, claramente se mantenía en cuanto a dos de los bienes inmuebles que van a continuar en común) produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina «disolución parcial», que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPyAJD, sino que se produce la redistribución de las participaciones entre los comuneros, mediante la cual cada comunero transmitirá

su cuota en determinados inmuebles al otro u otros comuneros¹². A resultas de dicha situación cada comunero pasará a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble, debiendo calificarse dicha operación jurídicamente como permuta y tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Refiriéndose al alcance de estas operaciones de disolución parcial de una comunidad la DGT, tras recordar el contenido del art. 392 del CC¹³, señala que para que exista comunidad de bienes se requiere que una cosa o un derecho pertenezca *pro indiviso* a varias personas, por lo que, *a sensu contrario*, no existirá comunidad de bienes cuando falte esa unidad de cosa o de derecho sobre la que confluya la titularidad de varias personas. Así las cosas la DGT, tras recordar lo dispuesto por los arts. 7.1.A) del RDLeg. 1/1993 y 23 del Reglamento del ITPyAJD, concluyó que la concreta operación que se pretendía llevar a cabo no suponía la disolución de la comunidad de bienes (la cual claramente se mantiene en las dos fincas, que iban a continuar en común) produciéndose en todo caso lo que a veces se denomina «disolución parcial», que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del ITPyAJD.

Nos hallamos más bien ante una redistribución de las participaciones entre los nueve comuneros mediante la cual cuatro comuneros transmitirían su parte en la finca A a favor de los otros cinco comuneros y éstos cinco comuneros, a su vez, transmitirían su parte en la finca B a favor de los otros cuatro comuneros. De este modo, a resultas de dicha operación cuatro comuneros pasarían a ostentar el 100% de la propiedad de la finca A y los otros cinco comuneros pasarían a ostentar el 100% de la finca B, por lo que la operación habría de calificarse jurídicamente como permuta. En todo caso la condición de sujeto pasivo recaerá sobre cada comunero por la cuota parte que adquiere, quedando integrada la base imponible por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, y siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

En el caso de un concreto supuesto relativo a la división horizontal de una finca y la disolución de la comunidad de bienes, ya sea extinguiéndose totalmente el condominio o bien dejando un local en *pro indiviso*, afirmó la DGT en su contestación a consulta de 4 de diciembre de 2013 que, en aquellos casos en los que se pretenda dejar algún inmueble en proindiviso, la operación a realizar no supondrá la disolución de la comunidad de bienes (la cual en el presente caso se mantendría en la finca que fuese a continuar en común) produciéndose en todo caso una «disolución parcial» que realmente no lo es tal a efectos del ITPyAJD, tratándose más bien de una redistribución de las participaciones entre los

12 Véase en este mismo sentido la contestación de la DGT a consulta de 29 de noviembre de 2016, en virtud de la cual, cuando la operación en cuestión no supone la disolución de la comunidad de bienes (que claramente se mantiene en varias fincas que van a continuar en común), sino que tiene lugar una «disolución parcial» que realmente no es tal a los efectos del ITPyAJD, sino una redistribución de las participaciones entre los comuneros, estaremos en presencia de una permuta en la que los comuneros tributarán por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

13 Dice concretamente este precepto que «Hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.»

comuneros mediante la cual cada comunero transmitiría su cuota de participación en determinados inmuebles a los otros comuneros y cada comunero pasaría a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble. Dicha operación habría de calificarse jurídicamente como permuta, tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Teniendo en cuenta que en el presente caso la comunidad de bienes no realizó actividades empresariales, al no tener un local y una persona dedicados exclusivamente a la actividad de arrendamiento, estima la DGT que en el caso que no quedara ningún inmueble en proindiviso sí que se produciría la disolución de la comunidad de bienes. Dicha disolución únicamente tributaría por el concepto de AJD, siempre que se adjudicara a cada comunero los inmuebles que le correspondiese en proporción a su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación con respecto a dicha cuota. Y, en el hipotético caso de que se originasen excesos, estos habrían de ser inevitables y compensarse con dinero. En caso contrario, esto es, si los excesos fuesen evitables o, siendo inevitables, no se compensasen con dinero, dichos excesos de adjudicación tributarían por el concepto de TPO al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

En el caso de un concreto supuesto relativo a la división horizontal de una finca y la disolución de la comunidad de bienes, ya sea extinguiéndose totalmente el condominio o bien dejando un local en *pro indiviso*, afirma la DGT en su contestación a consulta de 4 de diciembre de 2013 que, en aquellos casos en los que se pretenda dejar algún inmueble en proindiviso, la operación a realizar no supondrá la disolución de la comunidad de bienes (la cual en el presente caso se mantendría en la finca que fuese a continuar en común) produciéndose en todo caso una «disolución parcial» que realmente no lo es tal a efectos del ITP-yAJD, tratándose más bien de una redistribución de las participaciones entre los comuneros mediante la cual cada comunero transmitiría su cuota de participación en determinados inmuebles a los otros comuneros y cada comunero pasaría a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble. Dicha operación habría de calificarse jurídicamente como permuta, tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Puesto que en el presente supuesto la comunidad de bienes no realizó actividades empresariales, al no tener un local y una persona dedicados exclusivamente a la actividad de arrendamiento, estima la DGT que en el caso que no quedara ningún inmueble en proindiviso sí que se produciría la disolución de la comunidad de bienes. Dicha disolución únicamente tributaría por el concepto de AJD, siempre que se adjudicara a cada comunero los inmuebles que le correspondiese en proporción a su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación con respecto a dicha cuota. Y, en el hipotético caso de que se originasen excesos, estos habrían de ser inevitables y compensarse con dinero. En caso contrario, esto es, si los excesos fuesen evitables o, siendo inevitables, no se compensasen con dinero, dichos excesos de adjudicación tributarían por el concepto de TPO al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

Mediante contestación a consulta de 24 de mayo de 2011 analizó la DGT una operación en virtud de la cual se produjo la disolución de dos *pro indivisos* sobre unos inmuebles urbanos heredados por los mismos comuneros, afirmando el citado Centro Directivo que la transmisión por parte de dos copropietarios de

sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre una vivienda a otro de los copropietarios, sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como comuneros, está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble. La sujeción de la transmisión de las participaciones sobre la vivienda a la citada modalidad de TPO impide que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Si alguna de las nuevas comunidades de bienes resultantes de la disolución de la comunidad hereditaria fuese a realizar actividades económicas, su constitución estaría sujeta al concepto de Operaciones Societarias. En el presente caso las dos comunidades de bienes que se pretendía disolver eran dos comunidades hereditarias que debían disolverse de forma independiente, sin que se produjesen compensaciones de bienes entre las mismas, que, de tener lugar, tendrían la consideración de permutas sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. La disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros queda sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, por cumplir los requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto. Y el mismo tratamiento tendrá la disolución de una comunidad hereditaria sobre un bien inmueble con exceso de adjudicación si este no tiene la consideración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del referido Texto Refundido.

Por tanto, tratándose de la existencia de dos comunidades integradas por los mismos comuneros, originándose una de ellas a raíz del fallecimiento de uno de los ascendientes, y la otra cuando se produce el deceso del segundo, si la adjudicación de los inmuebles de ambas comunidades se realizara de forma separada y en cada una de ellas la adjudicación se efectuara formando lotes lo más equivalentes que fuese posible, y si los excesos de adjudicación que se produjeran fueran inevitables y además tales excesos resultaran compensados en metálico a favor de los comuneros que obtuviesen defectos de adjudicación en los bienes que recibieran, siempre que las comunidades de bienes no realizasen actividades empresariales, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estaría sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

En cambio, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumpliera los requisitos indicados originándose excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD relativa a la disolución de la comunidad de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarían sujetos a la modalidad de TPO del mismo Impuesto. Y si en la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no haya realizado actividades empresariales se produce algún exceso de adjudicación de los que tienen la consideración de transmisión patri-

monial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 por recaer sobre un patrimonio divisible, adicionalmente a la tributación por la cuota gradual de la modalidad de AJD, Documentos Notariales, por la disolución de la comunidad de bienes, el referido exceso de adjudicación estará sujeto a la modalidad de TPO del citado Impuesto.

Por otro lado, y de conformidad con lo manifestado por la DGT en la citada resolución, si en la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no ha realizado actividades empresariales se produjese algún exceso de adjudicación de los que tuviesen la consideración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del TRLITPyAJD, adicionalmente a la tributación por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPyAJD, por la disolución de la comunidad de bienes, el referido exceso de adjudicación estaría sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo Impuesto.

En resumen, produciéndose lo que se denomina «disolución parcial» sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como comuneros, dicha operación estaría sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble, lo que impediría la sujeción que la escritura pública en la que se formalizase dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Y si de la adjudicación de bienes de la comunidad hereditaria resultase alguna nueva comunidad de bienes que realizase actividades empresariales, su constitución quedaría sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD, en virtud de lo dispuesto en el art. 22.4º del citado Texto Refundido.

Adviértase por tanto que, al amparo de esta doctrina administrativa, en caso de que se produzca una disolución parcial sin que se extinga totalmente la comunidad de bienes por permanecer varias personas como comuneros la adjudicación estaría sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto, lo que impediría (si se tratara de un inmueble) que la escritura pública en la que se hubiese formalizado dicha operación quedara sujeta a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Ya con anterioridad, mediante contestación a consulta de 30 de julio de 2010, y al hilo de la realización de estas operaciones de disolución parcial de condominio, señaló la DGT que, con carácter general, ha de atenderse en primer término a la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar la cual en el concreto supuesto analizado se concretaba en el hecho de que uno de los condóminos adquiriría la propiedad individual de la porción segregada, subsistiendo el *pro indiviso* sobre la finca matriz. En consecuencia, se ha de estimar que la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, ya que la finca matriz sigue perteneciendo en *pro indiviso* a varias personas. No se trata de un *pro indiviso* distinto, sino que simplemente lo que ocurre es que se reduce el

número de copropietarios que pasa de cinco a cuatro¹⁴. En igual sentido se había manifestado la DGT en su contestación a consulta de 4 de mayo de 2007.

Por tanto, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 2 del RDLeg. 1/1993, hay que entender que la operación que se realiza en el presente caso es la transmisión por uno de los condóminos de su cuota de participación indivisa sobre la finca matriz a favor del resto de los comuneros, lo cual constituye hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP-yAJD descrito en el art. 7.1.A) del TRLITPyAJD, por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, impidiendo la sujeción de la operación por tal modalidad que la escritura pública en que se formalice dicha transmisión tribute a su vez por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos estima por tanto la DGT a través de este conjunto de contestaciones a consultas que la concreta operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes (que claramente se mantiene en cuanto a la finca matriz) produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina «disolución parcial», pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPyAJD. El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados estipula en su art. 23 que *«En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos»*.

Dentro del ámbito de la doctrina jurisprudencial, y tratándose de una operación consistente en la disolución parcial de un condominio sobre inmuebles, analizó el TSJ. de Asturias en su sentencia de 7 de junio de 2010 un supuesto en el que, mediante escritura pública, una madre y sus hijos formalizaron operaciones de disolución parcial de la comunidad que entre los mismos estaba constituida sobre la mitad indivisa de la vivienda y de la plaza de garaje accesoria al mismo, solicitándose la no sujeción del exceso de adjudicación de conformidad con lo establecido en el art. 7.2.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, y practicando liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados al tipo del 1% sobre el valor de la participación indivisa. Por la Administración se practicó, sin embargo, liquidación complementaria por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sometiendo a tributación el exceso de adjudicación declarado.

14 En el concreto supuesto analizado por la DGT a través de esta resolución de 30 de julio de 2010 no existía disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que el comunero que se quedaba con la finca segregada transmitía a los otros cuatro comuneros su cuota parte de la finca matriz, transmitiendo a su vez los otros cuatro comuneros a éste sus cuotas partes de la finca segregada, de manera que un comunero adquiría el dominio completo de la finca segregada y los otros cuatro comuneros aumentaban su cuota parte en la finca matriz pasando a tener un 25% cada uno y tributando al tipo impositivo de los bienes inmuebles.

Al hilo de la cuestión relativa a si el exceso de adjudicación motivado por la disolución parcial del condominio sobre inmuebles se encontraba sujeta al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal como liquidó la Administración o si, por el contrario, no debía ser objeto de gravamen (tal y como reclamaba la recurrente) declaró el Tribunal que en el concreto supuesto enjuiciado no se trataba de la disolución de un condominio, sino que tan solo se modificaba el condominio, produciéndose un exceso de adjudicación a favor de la actora y a otro comunero, lo que demostraba que no se estaba extinguiendo la comunidad, sino que resultaba modificada la indivisión tanto en cuotas como en la naturaleza de la participación de cada codueño.

Por su parte el TSJ. de Castilla-La Mancha, en su sentencia de 6 de julio de 2010, estudió la cuestión relativa a si aquellos bienes que integraban la comunidad eran divisibles o desmerecían mucho con su división. En este sentido afirmaron los demandantes que, con independencia de que se tratase de varias fincas, todas ellas conformaban una «única unidad agraria de explotación» dotadas con servicios también únicos (pozo, red de riego, proyectos de mejora también unitarios) por lo que, a su juicio, se trataba de un supuesto en que los bienes desmerecerían por su indivisión, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

A juicio del Tribunal la naturaleza del negocio jurídico contemplado en la escritura pública, no obstante su denominación de «extinción de comunidad ordinaria», era más compleja. De una parte, se extinguía una comunidad, pero se sustituía por otra aunque con menos integrantes (los de una familia). Y, de otra, teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la comunidad y la forma de extinguirla, que consistió en que una de las familias abandonaba la comunidad, no se le adjudicó bien alguno y se le abonó en metálico su parte por aquéllos que fueron adjudicatarios de los bienes (usufructuario el padre de todo, y titulares de la nuda propiedad la esposa (1/2) e hijos (1/4 cada uno). De este modo una de las familias transmitió a la otra (venta) su participación, y dicha transmisión, o exceso en la adjudicación si se prefiere, estaba sujeta al Impuesto.

Puede consultarse igualmente a este respecto la sentencia del TSJ. de Madrid de 26 de junio de 2014, relativa también a un supuesto de disolución parcial de un condominio con compensación en metálico. En el presente caso dicho condominio estaba constituido por terceras partes indivisas y tenía por objeto una vivienda, constando asimismo en la escritura que, dado el carácter indivisible de la finca (una vivienda), el contribuyente codemandado se adjudicaba la tercera una parte indivisa que pertenecía a otro comunero, compensando el primero al segundo con una determinada cantidad de forma que, a partir de dicha escritura, el proindiviso sobre la vivienda en cuestión quedaba constituido por una persona, en una tercera parte indivisa, y por el contribuyente codemandado, en las dos terceras partes indivisas restantes.

Pues bien, tal y como recuerda a este respecto el Tribunal la transmisión de participación indivisa de un condómino a otro no debe tributar por ITP en su modalidad de TPO. El art 7.1.B) del RDLeg. 1/1993 excluye de tributación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación que surjan de dar cumplimiento a lo previsto en el art 1062 del Código Civil.

Y, en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal (relativo, como se ha indicado, a un condominio sobre un bien indivisible) la transmisión de participación indivisa de un condómino a otro percibiendo la correspondiente compensación en metálico sí que surgía de dar cumplimiento al art. 1062 del Código Civil.

Señala además este Tribunal (el TSJ. de Madrid) a través de su sentencia de 4 de febrero de 2015 que pagar al cónyuge el exceso de adjudicación que se produce desde una cuenta ganancial no evita el exceso de adjudicación. De este modo el citado Tribunal vino a rechazar las alegaciones efectuadas por el recurrente en la precitada sentencia, referidas a que el exceso de adjudicación que se produjo a su favor se compensó con el importe de las cuentas que constituirían bienes gananciales. Y ello en tanto en cuanto, de haberse efectuado así, se debería haber recogido en ese sentido en la escritura pública de liquidación de la sociedad de gananciales.

Por tanto, cuando en la escritura en cuestión se expresa que el recurrente se obliga a abonar a su cónyuge, antes de una determinada fecha, el exceso de adjudicación, no puede considerarse abonado con bienes gananciales, sino con bienes propios del recurrente, después de efectuada la liquidación de la sociedad de gananciales. En modo alguno puede considerarse que se abonase dicho importe a la esposa con bienes gananciales, con independencia de la cuenta desde la que el recurrente girase el importe a la esposa, aunque fuera la ganancial.

3. Régimen fiscal aplicable a las operaciones de transmisión de cuotas de participación en el ITP

Acerca de esta cuestión relativa al régimen fiscal aplicable a las transmisiones de cuotas la sentencia del TSJ. de Cataluña de 6 de julio de 2015 analizó un supuesto en el que por parte de la Administración tributaria actora se afirmó que mediante escritura pública, en realidad, no se extinguió el condominio, sino que lo que se produjo fue la adjudicación de la mitad proindivisa del bien de un copropietario a los otros dos, que hasta entonces tenían entre los dos la otra mitad proindivisa, con lo que en realidad tuvo lugar fue una extinción parcial del condominio inicial.¹⁵

La citada operación no podía considerarse exenta de tributación sino que, por el contrario, debería tributar por el concepto de TPO, según lo dispuesto por el art. 7 del TRLITPyAJD. Para el contribuyente, por el contrario, no hubo traslación del dominio en la operación que pretende gravarse, ya que cuando uno de los comuneros adjudicó su mitad indivisa a los otros comuneros únicamente transformó su derecho abstracto preexistente como comunero en proporción a

¹⁵ Con carácter general dentro de estas operaciones de extinción parcial de un condominio cabría citar, por ejemplo, la relativa a un bien propiedad de varias personas en *pro indiviso* en relación con el cual algunas de ellas desean dejar de pertenecer a esa comunidad de bienes recibiendo a cambio una compensación, así como aquellos otros supuestos en los que una comunidad decide adjudicar unos bienes determinados manteniendo la copropiedad sobre otros. En casos de tales características hablaríamos de extinción parcial de condominio.

su interés en la comunidad, estimándose aplicable al caso lo dispuesto en el art. 1062 del Código Civil, al considerar que la condición de que la adjudicación se efectúe en favor de un cotitular se ha cumplido en este caso al existir una comunidad de bienes que con la transmisión quedó disuelta.

Para el Tribunal lo que se produjo realmente en el presente caso fue una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desapareciese, no siendo dicha situación la prevista en el art. 7.2 B) del texto citado, y teniendo su asiento en el apartado uno del art. 7 del Texto Refundido, que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto las que lo son de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio. De este modo, no cabía la exención, con lo que se impone la estimación del recurso interpuesto por la Administración.

Dentro del ámbito de nuestra doctrina administrativa tiene declarado la DGT en su contestación a consulta de 11 de junio de 2012, relativa a la adjudicación efectuada por un comunero de su cuota de participación en dicha comunidad a otros dos comuneros, que la adjudicación no constituye una disolución de la comunidad de bienes, ya que el inmueble continúa en el presente caso perteneciendo a dos personas en *pro indiviso*. Se trata, por el contrario, de una transmisión de bienes y, más precisamente, de la transmisión de la cuota de participación del transmitente en la propiedad sobre un bien inmueble.

Por otra parte recuerda la DGT a través de la citada Resolución que la transmisión de la cuota de participación en una comunidad de bienes sobre un bien inmueble por uno de los comuneros a los otros se encuentra sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD, siendo el tipo de gravamen aplicable el que tenga establecido la Comunidad Autónoma donde esté situado el inmueble para la transmisión de bienes inmuebles.

En el citado supuesto analizado por la DGT falleció una persona que tenía en propiedad seis inmuebles. Uno de ellos se lo dejó a sus tres hijos a partes iguales adquiriendo cada uno un tercio. Otro fue adjudicado a su esposa adquiriendo el cien por cien de la propiedad. Los otros cuatro inmuebles fueron adquiridos por los tres hijos y la madre a partes iguales, correspondiendo a cada uno un 25% de la propiedad. Transcurrido un tiempo la madre decidió donar su parte (esto es, el inmueble en propiedad y la parte indivisa de los cuatro inmuebles) a sus tres hijos. Finalmente los hijos decidieron disolver la comunidad y adjudicar todos los inmuebles.

Pues bien, en dicho supuesto serían dos las comunidades de bienes existentes. La primera de ellas se originó tras el fallecimiento de su padre y la segunda tuvo su origen en la donación realizada por la madre. La disolución debe llevarse a cabo de forma independiente, sin que existan trasvases entre condominios, si se quiere evitar la aparición de permutas que nunca podrían beneficiarse del supuesto de no sujeción derivado de la posible indivisibilidad de los bienes.

Tal y como declaró la DGT *«Existe una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia. En cuanto a la otra comunidad de bienes, se cons-*

tituyó en el momento en que la madre donó a sus tres hijos las cuotas de indivisión que ostentaba en cuatro fincas y la plena propiedad de la sexta finca. No obsta a lo anterior la circunstancia de que los comuneros de las dos comunidades de bienes sean las mismas personas. En consecuencia, la disolución del condominio sobre las dos comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente».

La citada comunidad de bienes *mortis causa* sólo constaba de un inmueble y la comunidad de bienes surgida a raíz de la donación de la madre constaba de cinco inmuebles. Pues bien, para la DGT la comunidad de bienes que constaba de un solo inmueble debía adjudicarse a uno de los comuneros a cambio de compensar con dinero al resto. Por su parte la división de la comunidad de bienes surgida a raíz de la donación de la madre se debía realizar formando tres lotes lo más equivalentes que sea posible. Y, si los excesos de adjudicación que se produjeran fueran inevitables por imposibilidad de formar tres lotes equivalentes y tales excesos fuesen compensados en metálico a favor de los comuneros que obtuviesen defectos de adjudicación en los pisos que recibieran, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estaría sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En cambio si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumpliera con los requisitos expuestos (ya sea por producirse excesos de adjudicación no inevitables, por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra), además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, tales excesos de adjudicación y permutas estarían sujetos a la modalidad de TPO.

Queda claro en consecuencia que la transmisión de cuotas de participación en una comunidad de bienes está sujeta a la modalidad de TPO del ITPyAJD por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble¹⁶. Dicha sujeción de la transmisión de las participaciones sobre la vivienda a la modalidad de TPO impide además que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD, Documento Notarial.

4. Tributación de operaciones de disolución de comunidades de bienes en el IAJD. Análisis de la reciente jurisprudencia del TS

La extinción parcial de las comunidades constituye una de las cuestiones que más conflictividad plantea en el ámbito de la tributación de la disolución de las comunidades de bienes y de los excesos de adjudicación que se producen en su seno por la modalidad TPO del ITPyAJD. En este sentido la tributación de la extinción parcial del condominio o separación de comunero ha sido objeto de controversias basadas en la disyuntiva relativa a si la operación debe tributar

¹⁶ Con carácter general los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como «un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división». Véanse, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995.

como si de una extinción total se tratara, y por tanto, cuando la comunidad de bienes no realice actividades empresariales el gravamen correspondiente sería AJD, Documento Notarial cuota variable (sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder en TPO si surgen excesos de adjudicación) o si, por el contrario, hay que entender la operación como una transmisión de cuotas entre comuneros en cuyo caso el Impuesto aplicable sería TPO.

A este respecto se ha de tener presente lo declarado en su día por el TS a través de su sentencia de 12 de diciembre de 2012, dictada en unificación de doctrina, y en la que se afirma que la extinción parcial de proindiviso sin extinción total de la comunidad, cuando hay compensación en metálico para el comunero que sale, tributa por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no por AJD Documento Notarial cuota variable. Y ello sobre la base de estimar que cuando el art. 1.062.1 del Código Civil afirma que *«Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero (...)»*, se ha de considerar que tal compensación en metálico constituye una consecuencia obligada de la indivisibilidad de la cosa común y del respeto a la equivalencia que debe guardarse en la división de la misma, por lo que en el ámbito del ITPyAJD, no se considera que haya una transmisión de la cuota de un comunero a otro y por tanto no procede la tributación por TPO.

Sin embargo, no produciéndose la extinción total de la comunidad y quedando la comunidad subsistente con dos o más comuneros no gozará de los beneficios de tributar por AJD Documento Notarial cuota variable, al no poderse aplicar el art. 1.062.1 CC, ya que la propiedad continua indivisa, considerándose una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca y tributando por TPO, siendo la base imponible la diferencia entre la cuota adjudicada tras la extinción y la cuota de partición originaria. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal *«(...) Por la operación descrita no se produce la adjudicación a uno que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio (...) Cuando uno de los cuatro hermanos, miembros de una comunidad sobre varios bienes, adquiere la cuota de dos de ellos, se produce un exceso de adjudicación gravado, sin que se pueda aplicar el artículo 1062 del Código Civil, ya que es claro que por la operación descrita no se produce la adjudicación a uno que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado art. 7.2 B del TRITP. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca»*.¹⁷

17 El criterio adoptado por el TS a través de esta sentencia de 12 de diciembre de 2012 quedó asimismo recogido en la sentencia del TSJ. de Madrid de 13 de junio de 2017, en la que se señala igualmente que la escritura pública sujeta a tributación refleja un acuerdo de modificación del proindiviso

Por otra parte *mutatis mutandis*, y en el supuesto de que en la extinción parcial del condominio no se produzcan excesos de adjudicación y, por tanto, no se origine la compensación en metálico para el comunero saliente, tampoco se producirá la disolución de comunidad de bienes, al persistir ésta aunque con menos comuneros. Tiene lugar en consecuencia una permuta en la que los comuneros en los que persiste el proindiviso transmiten al comunero que se separa sus cuotas partes del bien en el que el comunero saliente adquiere el dominio completo, y éste les transmite su cuota parte del bien que continua en proindiviso, originándose en dicha permuta dos operaciones sujetas a TPO siempre y cuando los transmitentes de las cuotas no actúen como empresarios, ya que en ese caso las transmisiones quedarían sujetas a IVA.

En las operaciones de disolución de una comunidad de bienes han de formarse lotes. Siendo los excesos de adjudicación que se produzcan inevitables (por imposibilidad de formar cuatro lotes), y siendo además tales excesos compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben respecto a su cuota de participación en la comunidad, no realizando ésta actividad empresarial, la disolución de la comunidad estará sujeta únicamente a la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, del ITPyAJD. En dicho caso la base imponible quedará integrada por el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes. En este sentido se pronuncia la DGT en su contestación a consulta de 7 de abril de 2014, relativa a un supuesto de identidad absoluta de copropietarios y bienes en el que los condóminos recibieron el 50% de la propiedad indivisa al fallecer su abuelo y el restante 50% al fallecimiento de su abuela con posterioridad.

sobre un inmueble, adjudicando una proporción distinta y manteniendo el proindiviso. Y, no habiéndose producido la disolución de la comunidad de bienes constituida sobre el inmueble sino una efectiva transmisión de cuotas de participaciones indivisas del inmueble en cuestión la operación ha de tributar como compraventa en la modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa, en lugar de la modalidad por la que fue autoliquidada por la parte actora, de Actos Jurídicos Documentados. Con carácter general nos hallamos ante una entrega sujeta a la modalidad de TPO como consecuencia de una efectiva transmisión onerosa de inmueble, ya que la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no determina la extinción o disolución de aquel a resultados de tal operación notarial, por lo que la verdadera naturaleza del hecho o negocio jurídico acaecido determina una transmisión patrimonial onerosa entre condominios y por tanto sujeto a ITP (modalidad de TPO) al tipo que le es propio. Lo esencial es que no se haya extinguido la comunidad de bienes, que en el presente caso permanecía con dos comuneros que habían adquirido las cuotas restantes. El TSI. de Madrid vino así a cambiar y modificar el criterio mantenido en otras Resoluciones anteriores (caso de sus sentencias de 18 de mayo de 2015 y de 29 de octubre de 2013). Véase asimismo a este respecto la sentencia del citado Tribunal de 25 de abril de 2018, en virtud de la cual la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no supone ni implica ni determina la extinción o disolución de aquel a resultados de una operación notarial. Igualmente puede consultarse la sentencia del citado Tribunal de 4 de julio de 2018, relativa a la extinción parcial del condominio existente entre los reclamantes sobre tres fincas descritas en la escritura, pretendiendo uno de los comuneros cesar en el proindiviso existente sobre dichas fincas, mediante la adjudicación de su participación (una mitad indivisa de cada una de ellas) a los restantes partícipes y compensación en metálico. En el presente caso, a juicio del Tribunal, no se produce la disolución de la comunidad de bienes, sino una transmisión de cuotas de participación indivisas sobre un inmueble. A través de la escritura pública el negocio efectivamente realizado por las partes consistió en un acuerdo de modificación del proindiviso sobre los inmuebles, adjudicando una proporción distinta y manteniendo el proindiviso, de manera que no se produjo la disolución de la comunidad de bienes constituida sobre los inmuebles sino una efectiva transmisión de cuotas de participaciones indivisas del inmueble en cuestión, tratándose por tanto de un supuesto tipificado en el art. 7.1.A del RDLeg. 1/1993, quedando la entrega sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por el contrario, si la disolución de la comunidad de bienes no cumple los requisitos expuestos (bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables o bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra), además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de TPO del mismo Impuesto.

Por lo que respecta a aquellas operaciones consistentes en la disolución de un condominio sobre dos comunidades, estaremos en presencia de negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados separadamente. Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y, si estos son inevitables, las compensaciones habrían de ser en metálico sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad. En caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa¹⁸.

Tratándose de la disolución de un condominio y de la adjudicación a cada hermano de una de las fincas con su correspondiente carga hipotecaria recuerda la DGT mediante contestación a consulta de 14 de marzo de 2014 que la disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividad empresarial está sujeta al concepto de Actos Jurídicos Documentados. Y si, además, se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se producirá un exceso de adjudicación que, siendo oneroso (con compensación) estará sujeto a la modalidad de TPO. Siendo lucrativo (sin contraprestación de ningún tipo), al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ahora bien, si el desequilibrio en los lotes se produjese por imposibilidad de formar unos lotes equivalentes, debido a la existencia de un bien –mueble o inmueble– no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensase con dinero, el exceso de adjudicación no tributaría por la modalidad de TPO del ITP.

Señala además la DGT mediante contestación a consulta de 6 de marzo de 2014 que si dicha disolución de la comunidad de bienes estuviese precedida de la segregación de una de las fincas que integrasen aquélla, se darían dos hechos imponible diferentes sujetos a la modalidad de AJD, a saber, la segregación de la finca y la disolución del condominio, con independencia de que se efectúe en la misma escritura o en otra diferente. Téngase presente a este respecto que a través de la segregación de los inmuebles se divide la finca en dos inmuebles independientes con una porción de terreno cada una¹⁹, asignándose a cada comunero un coeficiente de participación en los elementos comunes de toda la finca necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance. Ahora bien en todo caso dicha segregación de

18 Véase a este respecto lo declarado por la DGT mediante contestación a consulta de 3 de marzo de 2016.

19 Tiene lugar así una alteración física del inmueble al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad, sin afectar a la titularidad del mismo y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble en cuestión.

la finca no modifica su titularidad, ya que los inmuebles surgidos de la segregación siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones.

En consecuencia, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de uno o más inmuebles, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores, la disolución del condominio existente, adjudicando a cada uno la propiedad de los inmuebles en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad de la finca. De este modo la disolución del condominio constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, con independencia en que se realice o no en la misma escritura pública. Y, no realizando la comunidad de bienes actividades empresariales, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación o, produciéndose exceso siendo, estos inevitables y compensándose con dinero, la disolución de la comunidad de bienes sólo tributará por la modalidad de AJD en tanto en cuanto reúna todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial establecidos en el art. 31.2 párrafo primero del RDLeg. 1/1993.

En todo caso mediante auto de fecha 11 de diciembre de 2017 el TS procedió a admitir recurso de casación con el objeto de determinar si la extinción parcial de un condominio sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad de TPO o por la de AJD del ITPyAJD y si, de hallarse sometida a la primera de ellas, habría de entenderse que la operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el art. 1062 CC (que, como ya se ha analizado, permite la adjudicación a uno cuando la cosa común sea indivisible o desmerezca mucho por su división) concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el art. 7.2.B), párrafo primero del RDLeg. 1/1993, que excluye de la tributación por TPO los excesos de adjudicación puestos de manifiesto en esos casos.²⁰

Ya con carácter previo, a través de auto de fecha 23 de noviembre de 2017, el Alto Tribunal admitió recurso de casación para unificación de doctrina con la finalidad de determinar si la extinción parcial del condominio existente sobre un determinado bien inmueble tributa por la modalidad de TPO o por la modalidad de AJD del ITPyAJD. Concretamente, sobre dicha base, se trataría de determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad de TPO, si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el art. 1062 del Código Civil, concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el art. 7.2.B), párrafo primero, del RDLeg. 1/1993.

Asimismo se ha de hacer referencia al auto del TS de 15 de enero de 2018, por el que se admite recurso de casación destinado a determinar, en el caso de extinción total, si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos que satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a TPO pero exenta o bien una operación

20 Y ello teniendo presente que el TSJ. de Madrid, en la sentencia de instancia, en alusión a lo dictaminado por otros Tribunales, pero también en contra de lo manifestado por otros, había entendido que la extinción parcial del condominio sobre un bien inmueble no tributa por la modalidad de TPO del ITPyAJD, siendo de aplicación el art. 1062 CC.

no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

Los concretos hechos planteados se resumían en el otorgamiento de una escritura pública de extinción de condominio sobre un vivienda en la que sus propietarios lo eran por partes indivisas, con carácter privativo, por título de herencia y que, no queriendo continuar en el proindiviso, procedieron a extinguir el condominio sobre la finca adjudicándose íntegramente uno de los condóminos su titularidad y abonando en el mismo acto a su hermano una cantidad en metálico, con los que ambos se daban por pagados en la extinta comunidad²¹. A tal efecto la cuestión con interés casacional consistía en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a TPO pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

Finalmente declararí a este respecto el TS, entre otras, en sus sentencias de 14, 20 y 26 de marzo de 2019 (así como en otros pronunciamientos posteriores como, por ejemplo, sus sentencias de 4 y 16 de octubre de 2019²²) que la adjudicación a uno de los herederos de un condominio indivisible tributa sólo por Actos Jurídicos Documentados, precisando además que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible pero del que ya era titular dominical de una parte a cambio de su equivalente en dinero constituye una operación no sujeta a la modalidad de TPO y sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD.

El Alto Tribunal parte en su razonamiento de la base de que la división de la cosa común no constituye una transmisión patrimonial, sino la especificación de un derecho preexistente. En el concreto supuesto de autos se materializaba una extinción de condominio por dos herederos sobre una vivienda que les per-

21 Se ha de tener presente a este respecto que, con carácter general, en las operaciones de disolución de una comunidad de bienes se ha de atender antes de todo al título de adquisición de los bienes comunes, ya que es habitual que unos mismos sujetos tengan en común bienes que han ido adquiriendo en distintos momentos, con el tiempo y por negocios jurídicos iguales o diferentes, pudiendo llegar a suceder que, en vez de una única disolución de comunidad, estemos ante la disolución de varias comunidades. Véase en este sentido FLORÁN CAÑADELL, M.^a del C., «Análisis fiscal de las disoluciones de condominios», *Revista BIT Plus*, núm. 198, 2016, pág. 10.

22 Tal y como aclara la sentencia del Alto Tribunal de 16 de octubre de 2019, la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible, habiendo acordado los cotitulares que en pago de la correspondiente cuota en la liquidación de la comunidad se adjudique el pleno dominio de dicha finca, en su totalidad, a uno de ellos (quien, como consecuencia de lo pactado, se subroga en el préstamo hipotecario que grava la finca) no estará sujeta a la modalidad de TPO sino a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITPyAJD, ya que tal operación no constituye una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente una especificación de un derecho preexistente. En cuanto a la sentencia del Alto Tribunal de 4 de octubre de 2019, ésta cuenta sin embargo con el Voto Particular en contra de hasta tres Magistrados a través del cual se expone que, desde un punto de vista tributario, en la adquisición de cuotas indivisas no existe diferencia alguna entre la adquisición por uno de toda la cuota y la adquisición por varios de las cuotas de otros, al considerar que no existe un verdadero «exceso de adjudicación» debido a que no hay transmisión al no existir «precio», sino materialización de la cuota de participación de los comuneros «salientes». Y, en este sentido, la compensación en metálico no sería sino una consecuencia derivada de la indivisión de la cosa común que no altera el equilibrio entre los partícipes.

tenecía por título de herencia de su padre, adjudicándose la propiedad íntegramente a uno de ellos, que abonó en el acto a su hermano el valor de su participación. Pues bien, en la medida en que la adjudicación a uno de los condóminos de un bien indivisible pero del que ya era titular dominical de una parte, a cambio de su equivalente en dinero, constituye una operación no sujeta a la modalidad de TPO, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD del Impuesto.

De este modo la extinción de un condominio en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible, que ya era titular dominical de una parte de este, a cambio de su equivalente en dinero no está sujeta a la modalidad de TPO sino a la cuota gradual de la modalidad de AJD del Impuesto. El TS hace suyos los argumentos expuestos en su día por el tribunal de instancia en virtud de los cuales en situaciones como la planteada nos encontramos ante una única convención, puesto que la extinción del condominio no es consecuencia de la división de la cosa común, sino de la adjudicación del 50% a uno de los partícipes, que ya es titular dominical del otro 50% de un bien que tiene carácter indivisible. No se produce pues ningún exceso de adjudicación.²³

Partiendo de una correcta interpretación del Código Civil la división de la cosa común no constituye una transmisión patrimonial sino, simplemente, una especificación de un derecho preexistente. Por tanto, no se trata de una operación que tenga encaje en el art. 7 del RDLeg. 1/1993, debiendo tener presente además que si no estamos, como en estos casos, ante una transmisión onerosa *inter vivos*, no resulta aplicable dicho precepto en ninguno de sus apartados, dado que no tiene acomodo en ninguno de los supuestos definidos en el apartado 1 del art. 7 y, particularmente, en su letra A), así como tampoco ante ninguno de los previstos en el apartado 2 del mismo precepto, en particular en su letra B), puesto que no se ha producido ningún exceso de adjudicación (ni sujeto ni no sujeto).

Así pues no se tributará por la modalidad de TPO tributándose, en cambio, por la modalidad de AJD. Y no solo por la cuota fija, sino también por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el art. 31.2 del Texto Refundido. Dichas reflexiones se proyectan además sobre la determinación de la base imponible del Impuesto, que no puede ser otra que la parte del inmueble transmitido dado que, si bien la liquidación recurrida se giró sobre la totalidad del valor comprobado del bien, debió de girarse sobre el 50% de ese valor, ya que la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere *ex novo*.

El Tribunal insiste por tanto en que, en la medida en que la extinción del condominio en el que se había adjudicado a uno de los hermanos una vivienda de la que ya era titular dominical del 50%, a cambio de su equivalente en dinero está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITPyAJD, no lo está a la modalidad de TPO porque la operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente, una especificación de un derecho preexistente.

23 En el concreto supuesto planteado se decidió por los partícipes extinguir el condominio. Y, puesto que antes de la extinción cada uno de ellos era propietario del 50% de la vivienda, y a la vista de que el inmueble en cuestión era indivisible, decidieron que uno se adjudicara el 50% del otro compensando mediante la entrega del dinero equivalente al 50% del valor de la vivienda.

Ahora bien el efecto de esta modalidad traslativa de dominio no queda ahí sino que, además, no es posible girar liquidación sobre la totalidad del valor comprobado del bien, sino que debe girarse solo sobre el 50% de su valor porque la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere *ex novo*, ya que el otro 50% de titularidad ya se ostentaba. Si bien el Alto Tribunal reconoce que no existe una regla específica para determinar la base imponible dentro de la modalidad de AJD en los negocios documentados en los que se divide la cosa común, estima a continuación que, atendiendo a la realidad jurídica de la operación, el valor sobre el que se documenta aquélla en escritura pública no equivale a la totalidad, sino únicamente a la parte que se adquiere *ex novo*, de forma que será este último valor el que deba tenerse en cuenta para cuantificar la base imponible del Impuesto.

Se sigue así un criterio ya sentado por el Alto Tribunal en relación a un supuesto de liquidación del IAJD de una liquidación de gananciales en el que se mantuvo que la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa e indivisible de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad de TPO. En definitiva, el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere *ex novo*.²⁴

Por otra parte en caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permitirá la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Y, 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 tratase, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el art. 2 del RDLeg. 1/1993 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 TPO en los términos establecidos en el art. 23 del Reglamento del Impuesto.²⁵

La sentencia del TS de 26 de junio de 2019 procedió a fijar como doctrina (si bien contando con un Voto Particular en contra) que la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa (la correlativa

24 Debe precisarse no obstante que dicho criterio no ha sido asumido, hasta la fecha, por la DGT la cual, en sus contestaciones a consultas de 7 de febrero, 13 de marzo y 15 de julio de 2019, sin aludir a la presente jurisprudencia del TS, resuelve que la base imponible del AJD será el valor declarado del bien que se adjudique, no excluyéndose del cálculo de aquella a la parte del valor que el contribuyente ya poseía con anterioridad a la extinción del condominio e incluyendo en la base imponible del Impuesto el valor total del bien adjudicado.

25 Véase en este sentido la contestación de la DGT a consulta de 3 de octubre de 2018, relativa a la existencia de varios bienes adquiridos en proindiviso, al 50% por dos hermanos, cada uno de ellos en distinta fecha, lo determina asimismo la existencia de distintas comunidades de bienes, de manera que la adjudicación de bienes en los dos lotes planteados supondría una permuta que debería

obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien) constituye un exceso de adjudicación sujeto a TPO. A través del citado pronunciamiento se analizaba un supuesto de disolución parcial de una comunidad de bienes. La resolución del órgano económico-administrativo, confirmada por la sentencia recurrida, anuló inicialmente las liquidaciones por entender que la escritura pública documentaba un acuerdo de extinción parcial de condominio sobre determinado inmueble, que no estaba sujeta a TPO por aplicación de lo dispuesto en el art. 7.2.b) del TRLITPyAJD, por cumplimiento de lo dispuesto en el art. 1062 CC.

El TS acordó casar y anular la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de abril de 2017, clarificando la cuestión relativa a si la extinción parcial del condominio existente sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad TPO o por la modalidad AJD del ITPyAJD así como la referente a si, en caso de que se halle sometida a la modalidad TPO, tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el art. 1062 del Código Civil, concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el art. 7.2.B) párrafo primero del RDLeg. 1/1993.

El concreto supuesto analizado en el presente caso se concretaba en un negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros tratándose de participaciones sobre una cosa indivisible. No se cuestionaba la indivisibilidad de la cosa común (un bien inmueble), si bien el negocio jurídico celebrado no tenía por finalidad la división de la cosa, sino la transmisión de cuotas entre comuneros. Dos comuneros transmitieron a los otros dos su cuota de participación en el condominio de cosa indivisible con la correspondiente contraprestación, que consistía en la asunción por los comuneros adjudicatarios de la obligación de pago de la deuda de la que hasta entonces eran responsables, también, los comuneros transmitentes²⁶. Se trataba por tanto de un supuesto de modificación subjetiva de la situación de copropiedad por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes²⁷.

A juicio del Alto Tribunal en el presente supuesto no hay un efecto de especificación del derecho preexistente, ni para quien transmite (que recibe una cosa distinta, en este caso la exoneración de una deuda además de la suma de dinero que se calcula una vez deducido el importe de la deuda sobre el valor total del bien), ni tampoco para quien adquiere. Tal y como afirma el Tribunal «La

tributar por la modalidad de TPO; tal y como advierte la DGT en la citada resolución «La posibilidad de que se mantenga en proindiviso uno de los inmuebles carece de incidencia dada la existencia de tantas comunidades independientes como bienes, a diferencia de que lo sucedería en el caso de tratarse de una única comunidad, en el que la permanencia de un bien en indivisión determinaría que no se habría producido la extinción de la misma, sino lo que se denomina disolución parcial, supuesto no previsto en el artículo 1.062 del Código Civil que exige la disolución de la comunidad de forma total».

26 Se analizaba concretamente en el presente caso una modificación subjetiva de la situación de copropiedad por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes en la que el condominio permanecía, aunque reducido de los cuatro copropietarios originarios, cada uno con una participación indivisa del 25%, a dos comuneros, cada uno con una participación del 50%.

27 Tal y como se advierte a este respecto en la sentencia la denominación de extinción parcial del condominio solo puede ser aceptada si se matiza, inmediatamente, que ello se refiere a la perspectiva subjetiva del condominio, es decir, a la alteración de la composición subjetiva de los condóminos, pero no a la perspectiva objetiva, dado que el condominio del bien permanece entre un menor número de copropietarios.

perspectiva de que, en virtud de la transmisión de su cuota de participación a otro u otros comuneros, quien sale así de la comunidad que, sin embargo permanece como tal, no recibiría otra cosa que la especificación de su cuota ideal preexistente (...) no se ajusta al contenido negocial ni a la auténtica naturaleza de las contraprestaciones. Desde el punto de vista de la ley tributaria, el art. 7 del TRITPAJD define el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se grava con carácter general todo tráfico civil de bienes o derechos que se produce en nuestro sistema jurídico, movimientos o desplazamiento entre sujetos de derecho, cualquiera que sea el negocio jurídico a través del que se instrumente, y siempre que no deriven de una operación societaria en que se aplicaría el impuesto de Operaciones Societarias».

Recuerda además el TS a través de la presente sentencia que *«En la delimitación del hecho imponible constituido por los excesos de adjudicación declarados, no debe interpretarse la mención de los excesos de adjudicación gravados a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD como los que se han denominado "excesos de adjudicación verdaderos" (...) De esta distinción pudiera derivarse la errónea conclusión, que de hecho se advierte en algunas sentencias, de que solo estarían gravados por TPO estos "excesos de adjudicación verdaderos" y, en contraposición, no quedarían sujetos a tal gravamen los demás excesos de adjudicación, es decir, aquellos en los que existe una equivalencia entre lo que se adjudica a otro comunero y la compensación o contraprestación que éste asume a favor del transmitente del exceso adjudicado. No es así, en realidad los que están gravados por TPO son los excesos de adjudicación. Para ello basta considerar la tributación por TPO de la división de una cosa común que no sea indivisible. Si en este caso de división se adjudican en exceso a determinados comuneros, con compensación equivalente en su valor al del exceso adjudicado, no por ello deja de realizarse el hecho imponible transmisión patrimonial onerosa, porque la ley no exonera de tributación estas transmisiones patrimoniales onerosas por más que no exista una desproporción entre lo que se transmite, exceso de adjudicación, y lo que se recibe, compensación por el comunero que recibe el exceso de adjudicación».*

En el presente caso los dos comuneros que aumentaron su participación, que eran los sujetos pasivos del tributo, expresaban con el acto gravado una capacidad económica susceptible de tributación, ya que adquirirían un nuevo derecho y lo hacían de forma onerosa, en virtud de la asunción de una nueva obligación. El citado negocio jurídico no expresaba la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad. Y, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, no originaba dicho resultado sino que, por el contrario, la calificación jurídico tributaria que correspondía era la de un negocio jurídico traslativo del dominio con causa onerosa (art. 1274 CC).

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal la cuestión de interés casacional debía resolverse en el mismo sentido expresado en la ya citada STS de 12 de diciembre de 2012 (relativa, como se ha analizado, a un supuesto en el que lo que se producía era una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desapareciese) excluyendo que se trate de un supuesto de división de la cosa, con exceso de adjudicación no sujeto. La calificación tributaria del pre-

sente caso sería la de una convención que supone la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Se trata por tanto de un hecho imponible sujeto a la modalidad de TPO del art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el art. 1062 en relación al art. 406, ambos del CC, de manera que no concurriría la exoneración de tributación por el hecho imponible TPO, recogida en el art. 7.2.B) párrafo primero del TRLITPyAJD.

No existiría pues en el presente caso un efecto de especificación del derecho preexistente, ni para quien transmite (que recibe una cosa distinta, en este caso la exoneración de una deuda además de la suma de dinero calculada una vez deducido el importe de la deuda sobre el valor total del bien), ni tampoco para quien adquiere. El hecho imponible correspondiente a la modalidad de TPO se devengaría el día en que se realizase el acto o contrato gravado, siendo irrelevantes para su calificación jurídica las incidencias posteriores. En definitiva, la extinción parcial del condominio existente sobre un determinado bien inmueble tributaría por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante, tal y como se ha indicado, la presente sentencia cuenta con un Voto Particular formulado por tres Magistrados a través del cual se considera que carece por completo de fundamento el planteamiento sobre el que reposa el fallo de la sentencia en virtud del cual los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota ideal que les corresponde, sin que en la operación examinada haya efecto de especificación alguno de un derecho preexistente. A juicio de dichos Magistrados no se trata de una verdadera transmisión del dominio, ya que no existe el efecto traslativo que se defendía, debido a que el acto en sí no atribuye algo que antes no se tuviera ni produce en los comuneros beneficio patrimonial alguno, sino que se trata de actos internos de la comunidad de bienes, especificativos de un derecho preexistente, circunstancia que se produce no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos condueños. Se trataría por tanto de actos internos de la comunidad de bienes, si bien especificativos de un derecho preexistente. Y dicha circunstancia se producirá, no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos condueños, dando lugar la tributación a situaciones comparables en las que unas quedan gravadas mientras que otras no lo son, provocando ello efectos fiscales desiguales ante casos sustancialmente idénticos.²⁸

En suma, a juicio de dichos Magistrados la sentencia objeto de impugnación acertó en la calificación jurídica de la operación y en su consideración de no sujeta al ITP al no constituir la misma un negocio traslativo del dominio, sino un acto especificativo o de fijación de una cuota preexistente. Estamos de acuerdo

28 Argumentan concretamente los Magistrados discrepantes a través del citado Voto Particular que en el concreto supuesto de autos «No se suscita controversia entre las partes –ni tampoco se pone en duda ese extremo en la sentencia de la que discrepamos– sobre el mantenimiento, al adquirirse por sus padres las cuotas de los dos hijos, de la igualdad que presidía la participación de todos ellos

con esta consideración. No creemos que, al amparo de lo establecido en la normativa reguladora aplicable, resulte exigible el acuerdo entre todos los condueños para disolver la comunidad y adjudicar el bien a uno de ellos de manera que, no siendo el acuerdo total, deba producirse la sujeción. Tal y como se afirma en el citado Voto Particular *«El gravamen fiscal dependería de la voluntad de un tercero distinto del sujeto pasivo y abocaría al interesado a ejercitar la acción de división de la cosa común para evitar la sujeción al impuesto»*.

Por su parte la sentencia del TS de 9 de julio de 2019, relativa la extinción de un condominio a resultas de lo cual se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos (matrimonio en sociedad de gananciales, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien) a cambio de su equivalente en dinero²⁹, concluyó que dicha operación no está sujeta a la modalidad de TPO, sino a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD, quedando integrada la base imponible por el porcentaje que se adjudicó a la sociedad de gananciales, puesto que ya era titular de un porcentaje con anterioridad.

En el presente caso la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas pero exenta o bien una operación no sujeta a dicha modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta la referida operación, respectivamente, a la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de TPO (al no constituir una transmisión patrimonial en sentido propio, sino pura y simplemente la especificación de un derecho preexistente), quedando en cambio sometida a gravamen por la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITPyAJD.

Sigue así el Alto Tribunal la línea interpretativa recogida en su sentencia de 2 de octubre de 2018, relativa a la liquidación en concepto de IAJD con motivo de la escritura de liquidación de gananciales y de la liquidación de bienes existente sobre una vivienda que les pertenecía con carácter común a ambos cón-

en la comunidad con anterioridad al acto especificativo cuyo sometimiento a gravamen constituye el objeto del litigio. En definitiva: (i) no hay transmisión porque no existe, propiamente, precio, sino materialización de la cuota ideal y (ii) la compensación en metálico no es un exceso de adjudicación, sino consecuencia de la indivisión de la cosa común, que no altera el equilibrio entre los partícipes. Sucede en este caso, en fin de cuentas, lo mismo que en los supuestos de extinción total del condominio: aunque se mantenga la comunidad con menos partícipes, la transmisión de cuotas tiene efecto declarativo y no traslativo, por referirse a actos internos de la comunidad que solo concretan derechos abstractos preexistentes, sin que pueda hablarse de excesos de adjudicación cuando —como aquí sucede— se respetan las proporciones entre los condóminos. Por eso no hay transmisión, ni desde el punto de vista civil, ni desde la perspectiva estrictamente tributaria».

29 En efecto, en el concreto supuesto de autos analizado los copartícipes decidieron que la sociedad de gananciales del matrimonio que participaba en la comunidad se adjudicara el porcentaje de los otros comuneros y que lo hiciera compensando a estos últimos mediante una entrega de dinero equivalente al porcentaje del valor de cada una de esas dos fincas que les correspondía en la comunidad.

yuges, siendo dueños cada uno de la mitad indivisa, y en la que se concluyó lo siguiente: *«La convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa —e indivisible—, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Ello permite inferir racionalmente, con toda lógica, 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»*.

Afirma además el TS a través de su sentencia de 30 de octubre de 2019³⁰ que la presente doctrina expuesta (es decir, aquella en virtud de la cual la extinción de varios condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican varios bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos y se compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble que era de exclusiva propiedad de un titular dominical, constituye un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO y de sujeción a la cuota gradual de la modalidad de AJD, aun cuando los copropietarios ostenten participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios) resulta asimismo aplicable en el supuesto en que el condómino al que se adjudiquen los inmuebles tras la extinción de los condominios cuente con una participación muy pequeña en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados³¹. Y ello en tanto en cuanto lo esencial es que se haya extinguido el condominio habiéndose ejercitado la facultad de división de la cosa común en la que se especifican los derechos que corresponden al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en los diversos condominios, no habiendo obtenido los condueños beneficio ni ganancia patrimonial.

Para el Tribunal el carácter indivisible de los dos bienes inmuebles en ningún momento fue cuestionado a lo largo de la contienda judicial, ya que ninguna de las partes del recurso (ni siquiera la propia Administración autonómica recurrente) sugirió la adopción de un mecanismo alternativo de reparto de los bienes, determinante de la extinción del condominio lo que, en opinión del Tribunal, parecía excluirse a partir de la distinta valoración que tenían ambos bienes y que, en todo caso, también hubiese exigido una compensación para mantener el equilibrio. La adjudicataria de los inmuebles por la extinción de condominio,

30 En el presente caso la cuestión planteada con carácter casacional era la relativa a la extinción total del condominio pero con la particularidad referente a la existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios. Con carácter adicional la adjudicataria, en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación, asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada de la que ambos copropietarios ostentaban participaciones muy distintas, a saber, el 11% y el 89%. En todo caso la compensación por la adjudicataria del exceso de adjudicación al otro condómino se realizó 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 el comunero que efectuó la compensación.

31 En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal el condómino al que se adjudicaron los inmuebles tras la extinción de los condominios tenía una participación, como se ha indicado, del 11% en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados.

en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación, le entregó un bien inmueble de su propiedad, varios bienes muebles y asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada, de manera que no se dio cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1.062 del CC, ya que se debería haber entregado la compensación en metálico el importe para, de inmediato, proceder a otorgar escritura de compraventa. Por el dinero recibido como compensación no se hubiera tributado nada por el concepto de ITP o AJD. Y, posteriormente, al otorgar la escritura de compraventa, la adjudicataria hubiera tributado por ITP, lo que hizo por la adjudicación de la vivienda. De este modo el resultado hubiera sido el mismo, con la única diferencia de forzar a las partes a otorgar una escritura de compraventa independiente.

Así pues, aun siendo pequeña la cuota en uno de los inmuebles que se adquiere, estaremos ante un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO debido a que el negocio jurídico escriturado persigue con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común en la que se especifican los derechos correspondientes al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios. También en este último supuesto el adjudicatario quedará sometido a la modalidad gradual de AJD, Documentos Notariales, aunque su participación en uno de los dos inmuebles que le fueron adjudicados resulte ser pequeña.³²

5. Análisis de las operaciones de redistribución de participaciones y su consideración como supuestos de permuta

Tratándose de una operación de redistribución de participaciones entre comuneros declaró la DGT en su contestación a consulta de 26 de julio de 2010 que, al amparo de lo establecido por el art. 23 del Reglamento del ITPyAJD, de conformidad con el cual en las permutas de bienes o derechos tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 21 del citado Texto Reglamentario, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos, la operación que en el concreto supuesto analizado se pretendía llevar a cabo no suponía la disolución de la comunidad de bienes (que, además, se mantuvo en cuanto a uno de los pisos y los demás bienes inmuebles que tienen en común), produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina «disolución parcial», pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPyAJD.

Estimó así el citado Centro Directivo que la redistribución de las participaciones entre los tres comuneros, mediante la cual cada comunero transmitía 1/3 de seis de los pisos a los otros dos comuneros y en la cual cada comunero pasó

³² Véase igualmente a este respecto la sentencia del Alto Tribunal de 30 de enero de 2020, de acuerdo con la cual la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible, habiendo acordado los cotitulares que en pago de la correspondiente cuota en la liquidación de la comunidad se adjudique el pleno dominio de dicha finca, en su totalidad, a uno de ellos, quien como consecuencia de lo pactado se subrogó en el prestamos hipotecario que grava la finca, no está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD.

a ostentar el 100% de la propiedad de tres pisos, debía calificarse como permuta, no existiendo en consecuencia disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que cada comunero realizaba la transmisión de su cuota parte de seis pisos a los otros dos comuneros y adquiría 2/3 partes de los tres pisos que no transmitió su parte, por los que adquirió el dominio completo de dichos tres pisos. De este modo la operación quedaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y, al tratarse de un bien inmueble, tributaba al tipo imponible de los mismos.

Acerca del alcance de estas operaciones de redistribución de participaciones en comunidades de bienes señaló la DGT mediante resolución de 22 de diciembre de 2011 que, tratándose de unos propietarios en *pro indiviso* de varias fincas que les perteneciesen por compraventa, otras por donación y otras por herencia, y que pretendiesen hacer lotes cuyo valor fuese lo más similar posible en los que en cada lote figurase un solo hermano y los padres, dichos lotes se ajustarían para que no hubiese excesos de adjudicación y, por tanto, no habría compensación alguna.

Concretamente en el presente caso no existiría una disolución de las diversas comunidades de bienes, ya que los inmuebles iban a seguir permaneciendo en comunidad (solo los padres con uno de los hermanos), existiendo una redistribución de las participaciones de las distintas comunidades de bienes entre los comuneros hermanos mediante la cual cada hermano comunero transmitirá parte de sus participaciones a sus otros hermanos de forma que cada hermano pase a ostentar sólo con sus padres la propiedad de algún inmueble.

Dicha operación habría de calificarse jurídicamente como permuta y será sujeto pasivo cada comunero por la cuota parte que adquiere, según establece el art. 8.a) del RDLeg. 1/1993. Por su parte la base imponible quedaría constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

6. Comunidades de bienes en promoción inmobiliaria o que desarrollan una actividad económica

Tal y como señala la sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 7 de mayo de 2009 en la promoción inmobiliaria en comunidad de bienes la división y adjudicación de la cosa común constituye un acto interno de la comunidad y sólo hay primera transmisión, a efectos del IVA, cuando el destinatario es un tercero.

A esta cuestión ya se refirieron con anterioridad las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cantabria de 3 de febrero de 2003 y del País Vasco de 13 de mayo de 2002, de conformidad con las cuales en la división y adjudicación en promoción de edificios en régimen de comunidad no hay ni primera entrega ni segunda exenta, sino especificación interna, no pudiendo apreciarse en consecuencia la existencia de transmisión alguna ni, por ende, la concurrencia de exceso de adjudicación o compra, al tratarse de la materialización de un derecho abstracto.

Con carácter general una comunidad de bienes cuyo objeto lo constituye el arrendamiento de inmuebles desarrolla una actividad empresarial (o actividad económica) siempre que concurren las circunstancias exigidas en el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), esto es, cuando se disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y además se cuente con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Concurriendo estas circunstancias la constitución y la disolución de una comunidad de bienes originarán el hecho imponible del gravamen de Operaciones Societarias.

Mediante contestación a consulta de 12 de diciembre de 2014 analizó la DGT el supuesto de una comunidad de bienes que tuvo una actividad económica y que iba a disolverse entregando los bienes a los comuneros en proporción a su participación en la citada comunidad. Pues bien la DGT, con base en lo dispuesto en la normativa del ITPyAJD, estableció a través de la citada Resolución que, al haber desarrollado la comunidad de bienes una actividad empresarial, se trata de una operación sujeta y no exenta del gravamen de Operaciones Societarias, que constituye una de las modalidades del mencionado tributo. En dichos supuestos de liquidación de entidades con actividad económica los sujetos pasivos serán los propios partícipes de la comunidad, siendo la base imponible el valor real de los bienes transmitidos a los comuneros y concretándose el tipo de gravamen en el 1%.

A este respecto se ha de recordar además que las Comunidades Autónomas no tienen competencias normativas respecto a esta modalidad del ITPyAJD, a pesar de que la gestionen y hagan suyos los ingresos derivados de la misma. Por otro lado en el supuesto de que los bienes entregados a los comuneros excedieran en cuanto a su valor de lo que les correspondiera por su participación se podrían originar excesos de adjudicación, hallándonos entonces en presencia de una operación distinta de la disolución de la comunidad de bienes, y siendo por ello gravables, en su caso, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según fueran onerosas o gratuitas, respectivamente.

7 La proyección de las operaciones de extinción de un condominio sobre la nuda propiedad y el usufructo

Tratándose de la extinción de un condominio sobre la nuda propiedad de un inmueble de cara a determinar el régimen fiscal aplicable habrá de analizarse en primer término la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar.

Así, por ejemplo, mediante contestación a consulta de 15 de septiembre de 2010 analizó la DGT un supuesto en el que la consultante y su marido adquirirían las partes indivisas de la nuda propiedad que tenían los otros dos copropietarios de la vivienda en cuestión, pasando a tener el 50 por 100 de ésta cada uno (antes poseían un 25 por 100 cada uno). Precisamente el hecho de que los dos consultantes siguiesen participando en la nuda propiedad de la vivienda era lo que

impedía calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de la vivienda. La comunidad de bienes no se extinguía, sino que persistía, ya que la nuda propiedad de la vivienda seguía perteneciendo *pro indiviso* a varias personas. Lo que sucedía era que se reducía el número de copropietarios, que pasaba de cuatro a dos.³³

En consecuencia la operación a realizar era la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la nuda propiedad de una vivienda que efectuaban dos de los copropietarios a favor de la consultante y su marido, que también son copropietarios.

Pues bien, esta clase de operaciones encaja dentro del hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD descrito en el art. 7.1.A) del TRLITPyAJD, a la cual habría de quedar sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes. Por lo que respecta a la sujeción de la citada operación a la modalidad de AJD, la citada sujeción de la operación a la modalidad de TPO impediría la sujeción de la escritura pública en que se formalizase la transmisión a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, como es el de que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de TPO u OS o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el supuesto de que tuviese lugar la disolución de dicha comunidad de bienes sobre la nuda propiedad (disolución de una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, no sobre la plena propiedad) estimó la DGT en su contestación a consulta de 11 de diciembre de 2012 (siguiendo el criterio previamente manifestado por el citado Centro Directivo a través, entre otras, de sus resoluciones de 20 de junio de 2005, 8 de marzo de 2006 y 14 de septiembre de 2007 las cuales, a su vez, siguen la doctrina mantenida por la Dirección General de

33 El régimen tributario aplicable a las operaciones de disolución de un condominio sobre un vehículo fue objeto de análisis por la DGT mediante contestación a consulta de 26 de marzo de 2009, relativa a la tributación de aquella operación en virtud de la cual tiene lugar la disolución del condominio sobre un vehículo, adjudicándose el pleno dominio la consultante a cambio de compensar económicamente a la otra copropietaria. Tal y como recuerda la DGT, el art. 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, determina lo siguiente: «1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero. 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». De acuerdo con lo dispuesto por dicho precepto, y partiendo del hecho de que el vehículo en cuestión no había sido utilizado para la realización de actividades empresariales, estima la DGT que la disolución del condominio sobre el vehículo mediante la adjudicación del mismo a una de las comuneras a cambio de compensar económicamente a la otra comunera, sólo tributará, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados. En el concreto supuesto analizado por la DGT la disolución se iba a realizar mediante contrato privado, por lo que no se trataría de una primera copia de escritura pública. Por lo tanto la disolución del condominio sobre el vehículo en el que se adjudica el mismo a una de las comuneras a cambio de compensar económicamente a la otra comunera no estaría sujeta ni a Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni a Actos Jurídicos Documentados.

los Registros y el Notariado en su Resolución de 4 de abril de 2005³⁴) que, partiendo de la base de que la comunidad de bienes no hubiese realizado actividades empresariales, en la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de unos inmuebles procedería el devengo del gravamen de AJD al concurrir todos los requisitos establecidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

Tratándose de una concreta operación consistente en la cesión en la indivisión de la nuda propiedad y compensación en metálico la DGT, mediante contestación a consulta de 5 de febrero de 2013 (y tras recordar lo declarado por la DGRN en su resolución de 4 de abril de 2005 en relación con la cuestión referente a si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad) afirma en primer lugar que, respecto de la disolución de la comunidad de bienes, dicha disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para someter dicha escritura pública al gravamen, al tratarse de primera copia de escritura pública, contener un acto valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de TPO u OS del ITPyAJD ni al ISD, quedando integrada la base imponible por el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el art. 30.1 del Texto Refundido del Impuesto y siendo sujeto pasivo cada uno de los comuneros por el valor del bien que recibe.

En el presente caso había un único sujeto pasivo, el que recibía todos los bienes. Tal y como se ha indicado se trataba de una comunidad de bienes constituida sobre la nuda propiedad de cinco fincas urbanas que se adjudicaban en su totalidad a uno de los consultantes, por lo que no se estaba ante un supuesto

34 En esta última resolución afirmó concretamente la DGRN lo siguiente: «Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio. Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional. Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929). Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal».

del art. 1.062 del Código Civil de un bien indivisible. Por el contrario las cinco fincas podrían haber sido divididas entre los tres hermanos sin adjudicarse necesariamente a uno, generando posiblemente, en último término, en caso de no poder lograr tres lotes de idéntico valor, un exceso que si podría entenderse que proviene de un bien, si no indivisible, que desmerecería por la indivisión. En consecuencia, concluye la DGT que la adjudicación pretendida, conforme al art. 7.2.b) del RDLeg. 1/1993, se equiparaba a una Transmisión Patrimonial Onerosa a efectos de liquidación y pago del Impuesto.

Dado un concreto supuesto en el que la propiedad de unos inmuebles se hallaba distribuida de manera tal que un 50% de todos los inmuebles pertenecía a cinco hermanos dueños en pleno dominio de esa mitad indivisa, en *pro indiviso*, y el otro 50% de los inmuebles sin dueños del pleno dominio, al quedar éste último desmembrado en nuda propiedad y usufructo, perteneciendo la nuda propiedad de esta segunda mitad por quintas partes, iguales e indivisas, a los cinco hermanos y el usufructo al padre³⁵, señala la DGT mediante contestación a consulta de 3 de julio de 2014 que ambas comunidades de bienes (la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad y la comunidad de bienes sobre el usufructo) habrán de disolverse sin excesos de adjudicación cada una por separado.

Así, por lo que respecta en primer lugar a la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, si dicha disolución se realizase sin excesos de adjudicación o bien si estos fuesen inevitables y se compensaran en dinero, la disolución únicamente tributaría por la modalidad de AJD del ITPyAJD en el supuesto de que no se hubiesen realizado actividades empresariales, o bien por la modalidad de Operaciones Societarias si la comunidad de bienes hubiese realizado actividades empresariales. Y, al objeto de entrar a determinar si una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento realiza actividades empresariales habrá de estarse a lo que establece el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De este modo si se diera algún exceso de adjudicación evitable, o siendo inevitable, no se compensara con dinero, dichos excesos tributarían, además, por la modalidad de TPO del ITPyAJD.

En cuanto a la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo, al disolverse la comunidad de bienes sobre el usufructo, en algunos inmuebles se producirá la extinción del mismo, al consolidarse el pleno dominio sobre los mismos. A este respecto el art. 51 del RISD señala en su apartado 4 que *«Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.»*

35 Concretamente a esta situación se refirió ya en su día la DGRN mediante resolución de 4 de abril de 2005 en los siguientes términos: *«(...) Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.»*

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad. Si se opera en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.»

En consecuencia, con motivo de la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo de los inmuebles que se pretenda realizar habrá unos inmuebles donde el dominio vaya a seguir desdoblado, y la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo respecto a estos inmuebles tributará de la misma manera que la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad. Y, por lo que respecta a los inmuebles donde se vaya a consolidar el dominio, éstos tributarán por el mayor valor que resulte de la aplicación del art. 51 del Reglamento del ISD, a saber, el que quedara pendiente de tributar por la desmembración del dómimo en el ISD o el que resultaría por el ITPyAJD por adquisición del usufructo (disolución de la comunidad formada por el usufructo sobre esos inmuebles).

De cualquier manera adviértase que en dicho supuesto planteado el usufructuario y el nudo propietario no son partícipes de una misma comunidad de bienes por tratarse de derechos distintos, ya que el derecho de uno constituye la obligación del otro.

Ciertamente en dichos supuestos se ha de estimar que, si sobre un mismo bien una persona es titular del usufructo y la otra de la nuda propiedad, serán titulares de derechos diferentes, no compartiendo el mismo derecho y no formando en consecuencia una comunidad de bienes entre ambos sobre ese bien. Cualquier operación que consista en la consolidación del dominio sobre uno de ellos a cambio de una compensación no podrá beneficiarse en ningún caso de la no sujeción establecida en el art. 7.2.B) de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por muy indivisible que sea el bien, ya que no se está extinguiendo ninguna comunidad de bienes. Tributaría como Transmisión Onerosa, si bien, habría que ver la posibilidad de aplicar el art. 51.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si esta situación tuvo un origen *mortis causa*.

Refiriéndose igualmente a esta clase de operaciones de extinción de un condominio analizó la DGT mediante resolución de 31 de enero de 2011 un supuesto en el que, dada una comunidad de bienes que poseía la nuda propiedad de un inmueble al 50% (ya que la esposa poseía el usufructo de un 50% y la plena propiedad del otro 50%) y la copropiedad de otro inmueble al 50%, la extinción se produjo adjudicando a la esposa el 50% de la nuda propiedad de la vivienda habitual que poseía el marido al cual se le compensaría bien con una cantidad en metálico, bien adjudicándole el 100% de la propiedad de la segunda vivienda, complementándose si fuera necesario, con otra cantidad en metálico.

De cara a la cuestión relativa a la determinación de si se ha de estimar que existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación estimó la DGT en la citada resolución que la respuesta a la citada cuestión ha de ser positiva, ya que el titular del pleno dominio tiene todas las

facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.

Una vez admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, será consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo). A este respecto ya declaró en su día la DGT en su resolución de 2 de enero de 2004 que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional.

Con carácter adicional dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad podrá realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra el hecho de que el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (art. 405 del Código civil); y que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño.

Así las cosas concluye la DGT que en estos casos la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas reforzadas además por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el art. 1255 del Código Civil determina, y en el presente caso se prestaba el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento innecesario del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal.

8. Operaciones patrimoniales entre cónyuges

Como es sabido, una vez otorgado el convenio regulador de divorcio se ha de proceder a la liquidación de la sociedad legal de gananciales, formulando inventario del activo y pasivo de la sociedad y adjudicándose los bienes. Sin embargo, frecuentemente se da la situación de adjudicar de más a uno de los dos ex cónyuges. Pues bien, en el caso de que, por la adjudicación mayor, se esté obligado a compensar al otro en metálico y en plazos debe tenerse presente que concurren dos convenciones diferentes (disolución de la sociedad de gananciales y exceso de adjudicación) cuya tributación debe ser examinada de forma independiente.

Cuando la disolución se lleve a cabo de forma equitativa y los cónyuges no reciban más de lo que les corresponde de la sociedad de gananciales no se originará exceso de adjudicación y la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. Ahora bien, al documentarse en escritura pública, dicha escritura quedará sujeta únicamente a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, si bien resultará exenta en función de lo dispuesto en el art. 45.I.B.3 del citado Texto Refundido.

Si la disolución de la comunidad comportase que uno de los ex cónyuges recibiese bienes por valor superior a su cuota de participación en la misma y, en consecuencia, aquel al que se le adjudicara el exceso estuviese adquiriendo algo que no tuviese con anterioridad, dicho exceso habría de tributar como transmisión en función de que exista o no una compensación por parte del comunero que haya recibido de más en favor del que haya recibido de menos.

De no mediar compensación se trataría de una transmisión de carácter lucrativo y debería tributar en el Impuesto sobre Donaciones, mientras que en caso de mediar compensación el exceso tendría carácter oneroso y habría de tributar en el ITPyAJD, de conformidad con la regla general establecida en el art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993, según el cual los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto.

En todo caso, no siempre que existe un exceso de adjudicación oneroso se produce su tributación por la modalidad de TPO del ITPyAJD. La normativa fiscal exceptúa a aquellos excesos que puedan ser considerados «inevitables» por no permitir la naturaleza de los bienes el reparto de los mismos de otra forma, como sucede en el supuesto de los bienes indivisibles por su propia naturaleza o porque desde el punto de vista jurídico o económico la división lo desmerezca mucho.

El reparto o adjudicación de bienes deberá hacerse entonces mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. Y, de ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros que evite el exceso o lo minore, habrá que ir a ella ya que en caso contrario existirá una transmisión de la propiedad de un cónyuge a otro, que si determinaría la sujeción al Impuesto. De este modo la exención no alcanzará a aquellos supuestos en el que exceso de adjudicación recibido no pueda ser calificado de inevitable por haberse podido eludir mediante la adjudicación a los comuneros de otros bienes.³⁶

Dado un concreto supuesto relativo a una sentencia de divorcio en la que se procedió a aprobar el convenio regulador incluyéndose el inventario de los bienes y deudas del matrimonio, al hilo de la disolución del condominio producida analizó la sentencia del TSJ. de Aragón de 25 de enero de 2017 un caso en el que la resolución administrativa impugnada señalaba que el exceso de adjudicación a favor del marido era evidente, implicando la limitación de la indivi-

36 Véase en este sentido lo declarado por la DGT mediante contestación a consulta de 3 de abril de 2017, de acuerdo con la cual la exención del art. 45.I.B).3 del RDLeg. 1/1993 «solo alcanza a las adjudicaciones que se hagan en favor de cada uno de los cónyuges en pago de su haber de gananciales,

sibilidad entender que la adjudicación al reclamante de la vivienda conyugal no podía generar gravamen por exceso de adjudicación alguno. Sin embargo la sociedad de gananciales estaba integrada además por otros bienes, de manera que el exceso podría haberse minorado simplemente adjudicando al reclamante dicho bien inmueble, atribuyendo el resto de los bienes que se le adjudicaron al que fue su cónyuge. Por consiguiente, el exceso originado por la adjudicación de la vivienda estaría no sujeto, pero sí el exceso que tuviese origen en la adjudicación de cualquiera de los bienes restantes que conformaban el haber de la sociedad conyugal.

En consecuencia estimó el citado Tribunal que en el presente caso no se producía un supuesto de indivisibilidad por existencia un bien único, ya que el mero examen del inventario ponía de manifiesto que existían diversos bienes y deudas, de manera que nada impedía una atribución igualitaria de la comunidad de bienes constituida.

9. Reflexiones finales

Dispone el art. 392 del Código Civil que hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas. Por su parte el art. 399 del citado Código establece 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 con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad»*. Y, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 450 del citado Código, *«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»*.

Como punto de partida se ha de tener presente que en una comunidad de bienes la titularidad de los derechos está atribuida de forma sustancialmente idéntica, de manera que las participaciones de cada titular deben ser cualitativamente iguales, aunque puedan ser cuantitativamente diferentes. Una cotitularidad cualitativamente igual implica que se está hablando de derechos de la misma naturaleza.

pero no a los excesos de adjudicación, que deberán tributar, sin exención ni beneficio fiscal alguno, en el ITPyAJD o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el exceso tenga carácter oneroso o lucrativo». Clarifica asimismo la DGT en la citada contestación que *«(...) La no procedencia del gravamen de TPO determina que, en caso de que la disolución de la sociedad de gananciales se documente en escritura pública, dicha escritura quedará sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, si bien resultará exenta en función de lo dispuesto en el artículo 45.1.B).3 del Texto Refundido. Sin embargo la referida exención sólo resultará aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos derivados de la disolución de la sociedad de gananciales, pero no ampara los excesos de adjudicación, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno»*. Véase en este mismo sentido la resolución de la DGT de 16 de marzo de 2018.

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 citado art. 450 CC.

La constitución de una comunidad de bienes que realice actividades empresariales, si bien queda sujeta al ITPyAJD, determina la entrada en juego de la exención prevista en el art. 45.I.B).11 del TRLITPyAJD. Por otro lado, si la transmisión abarca elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa en funcionamiento al verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción, la operación de transmisión de patrimonio empresarial quedará no sujeta al IVA según dispone el art. 7.1 de la Ley 37/1992.

Por su parte, 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 constituye una transmisión patrimonial propiamente dicha, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que sucede es que, como es sobradamente conocido, en aquellos supuestos en los que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero.

La separación de un comunero de una comunidad de bienes (con la consiguiente entrega de la parte que le corresponde de dicha comunidad) no constituye una transmisión (del mismo modo que tampoco lo es la disolución de la comunidad de bienes con la división de la cosa común y su adjudicación a los comuneros), sino la transformación de su derecho como comunero reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte³⁷. En consecuencia, si efectivamente el comunero que se separa se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota de condominio, no estará transmitiendo nada a los otros comuneros. Los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando el inmueble que le corresponde por su participación en la comunidad de bienes.

No puede por tanto afirmarse en todo caso que la disolución de una comunidad deba considerarse como una operación no sujeta al ITP, ya que ello únicamente será así cuando se llegue a la conclusión de que la división no es posible o de que, siéndolo materialmente, el resultado final sería antieconómico, y este

37 Tal y como declarase en su día el TS mediante sentencia de 28 de junio de 1999, ya citada, «*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 (...) La a división de la cosa común debe ser contemplada, recuerda la sentencia mencionada de 1998, como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: 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. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común*

requisito (el de que, en virtud de lo dispuesto por el art. 1062 del Código Civil, la cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división) debe referirse al conjunto y no a cada uno de los bienes que integran el condominio aisladamente considerados.

Tienen la consideración de excesos de adjudicación verdaderos, aquellos en los 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 una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros.

Para la disolución de toda comunidad de bienes la transmisión es indispensable, por lo que la división y consiguiente adjudicación no es una operación susceptible de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como tampoco el metálico que viene obligado a abonar el comunero que se adjudique la cosa supone un exceso de adjudicación.

Con motivo de toda disolución de una comunidad de bienes han de formarse lotes correspondientes a la participación de cada comunero. Y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables (por imposibilidad de formar dichos lotes) y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben respecto a su cuota de participación en cada comunidad, no realizando las comunidades de bienes actividades empresariales, la disolución de cada una de ellas estará sujeta únicamente a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, quedando integrada la base imponible del Impuesto por el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes.

Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumple los requisitos expuestos, además del devengo de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adju-

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 éste con el art. 406, todos del Código Civil–. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación 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, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400–. 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 éste también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo, si se llevara a cabo la división cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. 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».

dicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del mismo Impuesto. Como no puede ser de otra manera en la disolución de cada comunidad de bienes no pueden intercambiarse las cuotas que les correspondan en una y otra comunidad, ya que tal intercambio tendría la consideración de permuta, hallándose sujeta como tal a la Modalidad de TPO. Y si no hubiera compensación alguna, los referidos excesos de adjudicación tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación.

Para que no exista exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el art. 1.062, párrafo primero, del Código Civil. En efecto, para que ninguno de los comuneros experimente un exceso de adjudicación será necesario que reciban la cantidad exacta correspondiente a su cuota de participación, siendo indiferente que lo hagan en metálico o con una mayor participación en otro inmueble. Lo esencial es que con ello no obtienen beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo, ya que pierden en una comunidad lo que ganan en la otra.

Con motivo de la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común sin que se origine exceso de adjudicación la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de TPO del ITPyAJD. Ahora bien la inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la citada modalidad de TPO determina la sujeción a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, a saber: tratarse de la primera copia de una escritura pública; tener por objeto cantidad o cosa valuable; contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad; y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

En cambio, si a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponde por su cuota de participación en la cosa común el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, motivo por el cual su adjudicación sí que constituirá una transmisión patrimonial siempre que medie compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos. La compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación.

En consecuencia si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de las comunidades de bienes hereditarias sólo tributarán por Actos Jurídicos Documentados en cuanto reúna todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del art. 31.2 del TRLITPyAJD.

Por el contrario si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación

no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra o, en definitiva, por producirse la transmisión de cuotas en la comunidad de bienes sin que ésta desaparezca, además del devengo de la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, del ITPyAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de TPO del mismo Impuesto.³⁸

De este modo si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD.

Aquellas operaciones en virtud de las cuales no se extingue la comunidad de bienes sino que lo que se produce es una transmisión onerosa de la titularidad de una parte indivisa de un inmueble, no teniendo lugar la adjudicación a un único propietario y continuando la situación de proindiviso no implican la disolución de la comunidad de bienes, teniendo lugar únicamente una transmisión de cuotas indivisas entre los copropietarios, lo que determina la sujeción a ITP.

Así, por ejemplo, de acuerdo con una doctrina jurisprudencial mayoritaria en el seno del TS la adjudicación a dos comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios con una contraprestación onerosa (caso, por ejemplo, de la obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien) constituye un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 como exceso de adjudicación declarado. No obstante una corriente de opinión minoritaria existente en el seno del Alto Tribunal defiende que aquellos condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota ideal que les corresponde sin que en la citada operación haya efecto de especificación alguno de un derecho preexistente, no expresando el citado negocio jurídico la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad.

Y, existiendo varios bienes, partiendo del hecho de que su adquisición conjunta en escritura pública determina la existencia de una única comunidad, para determinar la existencia de un exceso de adjudicación se deberá atender al conjunto de todos los bienes ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados deban ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos si es susceptible de división. Por ello la extinción de la comunidad mediante la adjudicación de la totalidad de los bienes a uno solo de los comuneros produciría

38 Véase en este sentido lo declarado por la DGT en su contestación a consulta de 19 de noviembre de 2018.

un exceso de adjudicación que, en la medida en que sea inevitable, tal como sucede en cuanto al exceso derivado de la adjudicación de la vivienda, tributaría únicamente por la cuota variable de Documento Notarial del IAJD.

Por su parte tratándose de la realización de una operación de permuta de la mitad de un inmueble perteneciente a una comunidad de bienes y de un inmueble que pertenecía a uno de los comuneros, produciéndose la transmisión de la participación de un comunero al otro comunero y la disolución de la comunidad de bienes al consolidarse el dominio a través de una única persona estaríamos en presencia de un exceso de adjudicación, hallándose en consecuencia la operación sujeta a ITP.

Con carácter adicional, en el supuesto de que los comuneros procedan a intercambiarse las cuotas partes indivisas que ostentan en cada una de las comunidades tendrá lugar su tributación como permuta por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, siendo la base imponible el valor real del bien. Y, en cuanto al valor real, que podrá ser objeto de comprobación, deberá estar referido al momento de la disolución.

En definitiva, a nuestro juicio no se producirá la disolución o extinción de una comunidad de bienes si estos continúan manteniéndose en proindiviso tras la adjudicación, bien por los comuneros que continúan en la comunidad, o bien por los comuneros que se separan. En dicho supuesto lo que subyace no es sino una operación de permuta entre los distintos comuneros de los porcentajes de participación en los bienes mantenidos en proindiviso.

Tal y como se ha encargado de clarificar el Alto Tribunal a través, entre otras, de sus sentencias de 9 de octubre de 2018 y de 14 de marzo y 4 y 16 de octubre de 2019, dentro del ámbito del IAJD, y a efectos de determinar la base imponible del citado Impuesto, ante la falta de regla específica aplicable ha de estarse a la índole y objeto del negocio que se instrumenta notarialmente, considerando que el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble que es objeto de división, sino única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere *ex novo* y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, ya que la capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota del 50% que uno transmite y otro adquiere. Por tanto, produciéndose la extinción del condominio con adjudicación a uno de los 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, objeto de gravamen bajo la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, la base imponible del gravamen quedará integrada por la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y es adquirida por el otro comunero.

10. Bibliografía

ALBA GIL, C. y CALVO VÉRGEZ, J., «La tributación de las comunidades de bienes en el marco de la imposición indirecta», *Gaceta Fiscal*, núm. 367, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J., «Las comunidades de bienes y su condición de sujetos pasivos del IVA en las operaciones inmobiliarias», *Revista BIT Plus*, núm. 191, 2016.

CHECA GONZÁLEZ, C., «Tributación de los excesos de adjudicación en el IIVTNU en las comunidades de bienes constituidas por actos *«inter vivos»*», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2012 (consultado en www.aranzadidigital.es).

FLORÁN CAÑADELL, M.^a del C., «Análisis fiscal de las disoluciones de condominios», *Revista BIT Plus*, núm. 198, 2016.

GIL CRUZ, E. M.^a, «Tributación de las adjudicaciones derivadas de la disolución de una comunidad de bienes», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2010 (consultado en www.aranzadidigital.es).

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Disolución de las comunidades de bienes», *Carta Tributaria Opinión*, 2017 (consultado en www.laleydigital.com).

SERNA BLANCO, L., «La disolución de las comunidades de bienes *inter vivos* y los excesos de adjudicación en el ITPyAJD: normativa y casos prácticos», *Tribuna Fiscal*, núm. 275, 2014 (consultado en www.laleydigital.com).