

Tribunal Económico - Administrativo Central

Resolución 00/591/2010 de 29/09/2011. Unificación de criterio

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª Coordinadora

ITP-TPO. Comunidades de bienes con varios bienes indivisibles. Excesos de adjudicación por causa de la indivisibilidad o por inevitabilidad del exceso.

En relación a la tributación de los excesos de adjudicación, el TEAC declara que, en la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación, los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, pues la indivisibilidad debe ser inevitable. Esta situación –indivisibilidad inevitable- no debe referirse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad en aquellos casos en los que aún no se ha producido la partición de la herencia. En cambio, habiendo tenido lugar tal partición y la adjudicación pro indiviso de varios bienes, la excepción de indivisibilidad -inevitabilidad sí se aplicará sobre cada uno de los bienes individualmente considerados que han sido adjudicados.

De otra parte, la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, es aplicable a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

Es el Director General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma quien interpone el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que resuelve el TEAC.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Las cuestiones controvertidas consisten en:

- En primer lugar, tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes y se produzcan excesos de adjudicación, si los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes.
- En segundo término, si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio)...

TERCERO:... A tenor de lo previsto en el transcrito artículo 7.º 2.B) del TRLITPAJD, los excesos de adjudicación declarados se consideran en principio transmisiones patrimoniales, salvo que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento, entre los que se incluye, a los efectos que aquí nos interesan, el artículo 1.062 párrafo primero del Código Civil, según el cual “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”...

CUARTO: Sentado lo anterior, pasamos al estudio de la primera de las pretensiones deducidas en el presente recurso, esto es, la de determinar, tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes y se produzcan excesos de adjudicación, si los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuando tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes.

El tantas veces aludido artículo 7.2.B) del TRLITPAJD se remite a cuatro artículos del Código Civil:...

se trata de cuatro preceptos que tienen en común la regulación de aspectos concretos de la herencia en los que se pueden producir excesos de adjudicación... En los cuatro casos, los excesos de adjudicación que se producen son ajenos la voluntad de los herederos/comuneros, y se producen bien por las características de la cosa, bien porque la voluntad del testador determina un exceso que los herederos no pueden eludir. Se trata por tanto de excesos de adjudicación inevitables... convirtiéndose tal inevitabilidad en el eje de la no tributación por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa,...

De lo hasta ahora expuesto ya se infiere que es la relación indivisibilidad-inevitabilidad del exceso de adjudicación la que debe presidir el análisis de esta controversia...

Dicho lo anterior, a la pregunta de si en el caso de disolución de una comunidad integrada por varios bienes, todos ellos indivisibles, cualquier forma de reparto debe dar lugar la exoneración de tributación de los excesos de adjudicación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya se anticipa que la respuesta ha de ser negativa (es decir, no cualquier forma de reparto con excesos de adjudicación tributará por Actos Jurídicos Documentados, sino sólo algunas de ellas)...

si el desequilibrio en los lotes de reparto se produce por imposibilidad (inevitabilidad) de formar lotes proporcionales al interés de cada comunero en la comunidad, provocado, en el caso enjuiciado, por la existencia de uno o varios bienes indivisibles, y además dicho desequilibrio se compensa en dinero, los excesos de adjudicación no tributarán por la modalidad Transmisión Patrimonial Onerosa...

Ahora bien, este Tribunal Central entiende que la excepción de indivisibilidad - inevitabilidad... no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad, de forma tal que el exceso de adjudicación sea, como se viene insistiendo, inevitable, en el sentido de que no hubiera sido posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes proporcionales al interés de cada comunero... si no es así, estaremos ante un exceso de adjudicación “verdadero” (siguiendo de nuevo la terminología del Tribunal Supremo) sujeto y no exento como Transmisión Patrimonial Onerosa...

El criterio anterior es igualmente compartido por diferentes Tribunales Superiores de Justicia. Así, entre otras, podemos destacar dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fechas 21 de julio y 18 de noviembre de 2010...

QUINTO: La siguiente cuestión controvertida que se plantea consiste en determinar si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

El antedicho artículo 1.062.1 del Código Civil establece literalmente 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”.

Esta cuestión, tradicionalmente muy controvertida, ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo, cuyo criterio este Tribunal central no sólo acata, como no podría ser de otra manera, sino que comparte plenamente.

Así, en una ya antigua sentencia de 27 de junio de 1995 (recurso nº 3644/1991), cuyos argumentos aunque relativos al Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, son totalmente trasladables al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, había señalado con contundencia:

“... SEGUNDO.- (...) la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, viene derivada por la extinción de dicha comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma, a sus partícipes, con lo que no se da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir -cual en el caso de autos- una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía...”

