

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDominio

MÁSTER ON LINE EN ASESORÍA FISCAL Y TÉCNICA TRIBUTARIA

Juana Moll Torres

Tutora: Teresa Pontón Aricha

Trabajo de Final de Máster

1ª edición del Máster: 2022-2023

Mayo, 2023

Índice

RESUMEN DEL TRABAJO.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. CONCEPTO DE CONDOMINIO	5
3. EXTINCIÓN DE CONDOMINIO.....	7
3.1. Efectos fiscales de la extinción de condominio en el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)	13
3.1.1. Disolución de comunidad de bienes sin actividad económica.....	13
3.1.2. Disolución de comunidad de bienes con actividad económica.....	20
3.2. Efectos fiscales de la extinción de condominio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	22
3.3. Efectos fiscales de la extinción de condominio en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)	26
3.4. Efectos del Valor de Referencia del Catastro en las extinciones del condominio	30
4. CONCLUSIONES	33
5. BIBLIOGRAFÍA.....	35

RESUMEN DEL TRABAJO

Este trabajo se enfoca en el análisis de la fiscalidad de las extinciones de condominios o disoluciones de comunidades. Se parte de la definición de condominio o copropiedad, se continúa con el estudio de las causas y consecuencias de su extinción o disolución, y se examinan sus efectos fiscales en varios impuestos, como el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Además, se analiza el impacto, en este tipo de operaciones, del reciente y novedoso Valor de Referencia del Catastro.

This document analyzes the taxation of the extinguishment of condominium or dissolution of communities. It starts from the definition of condominium or co-ownership, continues with the study of the causes and consequences of their extinction or dissolution, and examines their tax effects on several taxes, such as the Transfer and Documented Legal Acts Tax, the Personal Income Tax, and the Tax on the Increase in Value of Urban Land. In addition, the impact, on this type of operation, of the recent and innovative Catastral Reference Value is analyzed.

Palabras clave

Condominio, comunidad de bienes, proindiviso, copropiedad, exceso de adjudicación, extinción del condominio y disolución.

Condominium, community of property, undivided, co-ownership, excess of allotment, extinction of the condominium and dissolution.

1. INTRODUCCIÓN

Elección del tema

El tema de la Extinción del Condominio ha sido elegido como objeto de estudio para el Trabajo de Final de Máster por diversas razones. Desde mi experiencia profesional, he observado que se trata de un tipo de operación más ventajosa fiscalmente frente a otras operaciones similares, como la compraventa. Sin embargo, la normativa tributaria que regula dichos negocios jurídicos ha sido objeto de una serie de interpretaciones por parte del Tribunal Supremo, los Tribunales Económico-Administrativos, así como por la Dirección General de Tributos. Dicha cantidad de jurisprudencia, ha creado una compleja realidad fáctica y jurídica que requiere un análisis detallado y riguroso de los efectos fiscales de estos negocios.

Objetivo del Trabajo

El objetivo de este trabajo es analizar y clarificar la actual tributación de las operaciones de extinción del condominio, a raíz de los recientes cambios de doctrina establecidos por el Tribunal Supremo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así como también ver la afectación en este tipo de operaciones de la aparición desde el pasado enero de 2022 del Valor de Referencia del Catastro.

Al estar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cedido a las Comunidades Autónomas, se examinará la normativa de las Illes Balears, por ser mi residencia fiscal y por interés laboral propio, al tributar en dicha comunidad todas las operaciones de extinción de condominio realizadas en el despacho profesional al que trabajo.

Metodología Utilizada

Para alcanzar el objetivo mencionado, se ha analizado normativa, criterios, resoluciones y sentencias disponibles en bases de datos públicas como son el Boletín Oficial del Estado (BOE), las consultas tributarias de la base de datos de la Dirección General de Tributos, la base de datos INFORMA de la Agencia Tributaria y sobretudo la base de datos elaborada por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), órgano técnico del Consejo General del Poder Judicial encargado de la publicación oficial de la jurisprudencia de todos los Tribunales colegiados españoles.

2. CONCEPTO DE CONDOMINIO

El concepto de condominio es el *dominio de una cosa común por dos o más personas*.¹ Por tanto, es aquella situación en que la propiedad de un bien es compartida por dos o más personas, a las que se asigna una cuota de propiedad a cada una. Algunos conceptos análogos al condominio son: copropiedad, proindiviso o comunidad de bienes.

La normativa fiscal no dispone de un concepto fiscal propio para la comunidad o el condominio, en consecuencia, su determinación corresponde a la normativa civil, hecho que puede generar problemas de interpretación e inseguridad fiscal. (Máximo Juárez González, 2022).

Concretamente, dicho concepto aparece reflejado en el artículo 392 del Código Civil², que expone: *“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.”* Además, el artículo 399 añade que *“todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca en relación con los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad”*.

La situación del condominio puede tener diferentes orígenes o causas que generan su constitución:

- 1) Constitución voluntaria: También conocido como comunidad de bienes, se da cuando dos o más personas deciden voluntariamente adquirir un bien en común, como una casa, un local comercial o un terreno. En este caso, cada uno de los co-propietarios tiene el derecho de uso y disfrute del bien, y todos deben contribuir a los gastos necesarios para su mantenimiento. (Iberley, 2017)
- 2) Adquisiciones mortis causa: Se produce cuando una persona fallece y deja un bien sin especificar un heredero concreto, por lo que varios herederos comparten la propiedad del bien. En este caso, se crea una comunidad de herederos que tiene derecho a usar y disfrutar del bien y, en algunos casos, también a decidir sobre su destino y administración. Por tanto, a diferencia de la anterior, nace como consecuencia de un hecho independiente de la voluntad de las partes. (Iberley, 2017)
- 3) Sociedad legal de gananciales: Nace cuando dos personas se casan en régimen de gananciales, lo que significa que todos los bienes adquiridos durante el matrimonio pertenecen a ambos cónyuges por igual. En caso de divorcio o separación, los bienes que forman parte de la sociedad de gananciales deben ser divididos entre los cónyuges, lo que puede dar lugar a la constitución de una comunidad de bienes. (Lefebvre, 2023)

¹ Diccionario de la Real Academia Española.

² Código Civil (CC) publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

A pesar de la ausencia de una definición fiscal propia, el concepto de condominio en España es pacífico en la medida en que existe una amplia aceptación en la doctrina y jurisprudencia respecto a su definición y características, pudiéndose definir como una forma de propiedad en la que se comparte la titularidad de un bien entre dos o más personas, sin que exista división material del mismo. Cada uno de los copropietarios tiene una cuota sobre el bien y su participación es indivisible, lo que significa que no se puede atribuir a cada uno de ellos una parte concreta del bien. El condominio puede referirse tanto a bienes inmuebles como a bienes muebles.

En materia fiscal, los problemas y la inseguridad jurídica incrementa al producirse una extinción del condominio. Por este motivo, son muchos los profesionales que han analizado esta situación, y que se mencionaran a lo largo de este trabajo.

Desgraciadamente, las controversias sobre la fiscalidad de estas instituciones civiles, no se han resuelto aún, a pesar de que el Tribunal Supremo está conformando una doctrina jurisprudencial importante. Aunque, en ocasiones, esta cantidad de sentencias provoca mayor inseguridad al realizar un estudio o análisis de estas situaciones. Sin embargo, cabe comentar que actualmente, las últimas sentencias de dicho Tribunal, resultan favorables por los contribuyentes en cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Patrimoniales, no tanto así en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dichas sentencias y resoluciones, se mencionaran y analizaran detalladamente en el apartado siguiente, al examinar la fiscalidad en los diferencios impuestos.

3. EXTINCIÓN DE CONDOMINIO

¿Qué es la extinción del condominio?

Tampoco existe el concepto de extinción de condominio, disolución de comunidad o división de la cosa común en la normativa fiscal. Sin embargo, la normativa civil si contempla dicha situación. El Código Civil en su artículo 400, manifiesta que *“ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común”*. Dispone también el artículo 450 del Código Civil que *“cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”*.

Por tanto, la extinción de condominio es la disolución de la situación de propiedad en común de un bien. La causa más común de extinción del condominio es la voluntad de los propietarios de no continuar formando parte de la comunidad. Sin embargo, no es la única. Cuando la extinción del condominio no puede realizarse de común acuerdo y el bien es indivisible, la división de la cosa común se realiza mediante subasta, extinguiéndose el condominio por la vía judicial.

¿Quién puede pedir la extinción del condominio?

La extinción de condominio la pueden solicitar los copropietarios del bien, y se da cuando una de las partes quiere que se disuelva dicho proindiviso.

Se trata de un derecho irrenunciable e imprescriptible de cualquier propietario de un proindiviso. Por ello, es un acto jurídico muy frecuente en situaciones de herencias, de separaciones y divorcios.

(Fernández-Cabrera Saussol, s.f.)

Causas de la extinción del condominio

Las causas de extinción del condominio están establecidas en el Código Civil en sus artículos 395 a 406. Aunque, también se debe tener en cuenta la Ley de Enjuiciamiento Civil³, en el caso de que la división de bienes deba realizarse mediante subasta judicial.

Las causas de extinción de condominio son, en principio, las mismas que para la extinción del dominio, como por ejemplo el abandono, la destrucción o la usucapión, entre otras. Sin embargo, por las condiciones del condominio, el Código Civil establece algunas causas específicas como son:

³ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Boletín Oficial del Estado, núm. 7, de 8 de enero de 2000

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

- Renuncia de los derechos de los copropietarios en favor de uno de ellos.
- Venta del bien a un tercero y distribución del precio resultante entre los participantes de la comunidad.
- División de cosa común. Cualquier copropietario tiene derecho a solicitar la división de la cosa común.

Por tanto, la simple separación de un comunero conlleva la división de la cosa común, es decir, la extinción de condominio o la disolución de comunidad. La división de cosa común es un procedimiento jurídico que declara la extinción del condominio. El resultado puede ser la división material, constituyendo una propiedad horizontal, o la división económica si el bien es indivisible, mediante su venta y reparto del precio en proporción a la cuota de cada uno.

La verdadera problemática de la extinción del condominio aparece cuando la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o que pueda desmerecer mucho por su división, siendo la única forma de extinción del condominio, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a cambio de que este abone a los demás el exceso en dinero.⁴ O, si no hay acuerdo entre los comuneros, vender el bien y repartir lo obtenido entre los propietarios a razón de su participación.

La extinción de condominio o disolución de comunidad se materializa en la práctica siempre de dos formas:

- 1) Cuando los copropietarios o comuneros decidan vender el bien en cuestión a una tercera persona ajena a ellos, acabándose así con la situación de copropiedad. En realidad, aquí no existe una extinción de condominio como tal, sino que la copropiedad termina o finaliza como consecuencia de la transmisión del bien a una tercera persona. En este caso se produciría un negocio jurídico distinto, una compraventa.
- 2) Cuando los copropietarios o comuneros acuerden entre ellos la adjudicación íntegra del bien por uno de ellos. De esta forma el implicado o implicados ceden su parte a otro de los propietarios del Condominio. Esto significa que desaparece la Comunidad de Bienes y solo existe un único propietario. Se trata de una forma práctica para dividir una serie de propiedades. Esta persona que se quedará con la propiedad al completo tendrá que aportar una contraprestación económica a las otras partes implicadas.

(Benavides Lima, 2018)

Consecuencias de la extinción de condominio

Al producirse la extinción o disolución de una comunidad de bienes se produce la adjudicación de estos bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación. Sin embargo, dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como indica el artículo 450 del Código Civil. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente desde su

⁴ Artículos 404, 406 y 1062 del Código Civil

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

Sentencia de 28 de junio de 1999⁵ que la división de la cosa común y la siguiente 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.

No obstante todo lo anterior, el hecho de que uno o varios de los comuneros, pero no todos, dejen de serlo, no supone necesariamente la extinción de la comunidad de bienes, ya que la cosa o derecho va a seguir perteneciendo proindiviso a varias personas, habiéndose simplemente producido una transmisión de cuotas en la comunidad, bien a quien no era hasta entonces copropietario, bien a quien ya lo era e incrementa así su porcentaje de participación. Esta situación de extinción parcial del condominio, se analizará posteriormente en un apartado específico.

Por tanto, la extinción o disolución de condominio tiene la finalidad de terminar con esa situación de pertenencia entre varias personas de una propiedad. Este hecho produce efectos entre los copropietarios y frente a terceros.

1. Entre copropietarios

La principal consecuencia entre los copropietarios es la finalización de la situación de propiedad compartida entre ellos.

2. Frente a terceros

En cuanto a terceros, la división de la cosa común no debe perjudicarlos. Por ejemplo, si el bien es un inmueble hipotecado o afectado por derechos como servidumbre entre otros, las terceras personas titulares de estos derechos no deben verse afectadas.

Sin embargo, la extinción de condominio de un bien hipotecado debe analizarse cuidadosamente, ya que el deudor hipotecario deja de ser propietario, pero no se extingue su deuda. La forma de dejar de ser propietario y a la vez deudor hipotecario, es que el banco adjudique la hipoteca al nuevo propietario.

La división de una cosa común no perjudicará al tercero, el cual conservará los derechos de hipoteca, servidumbre u otros derechos reales que le pertenecieron antes de hacer la partición.

⁵ Sentencia Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999. Recurso nº 8138/1998.
Sentencia Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2018. Recurso nº 5663/2017.
Sentencia Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2019. Recurso nº 6752/2017.
Sentencia Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020. Recurso nº 546/2019.
Sentencia Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2022. Recurso nº 4/2021.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

¿Cómo se realiza la división de cosa común?

La ley⁶ es muy clara en el sentido de que nadie puede ser obligado a permanecer en un condominio. Por ese motivo, cuando uno de los copropietarios expresa su voluntad de disolver el condominio, los otros no pueden negarse. Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier momento que se divida la cosa común. Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, que no exceda de diez años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención⁷.

Existen dos procedimientos para realizar una operación de extinción de condominio, uno por mutuo acuerdo o, en caso de no ser posible éste, por vía judicial.

a) Extinción de condominio por mutuo acuerdo

La extinción del condominio puede lograrse por mutuo acuerdo, eligiendo alguna de las formas previstas, ya sea que uno de los propietarios adquiera las partes indivisas de los otros, o que el que desea retirarse del condominio reciba una indemnización. También es posible que el bien se venda a un tercero y los copropietarios se distribuyan el dinero de acuerdo a sus cuotas de propiedad.

Los copropietarios que opten por un acuerdo deben realizar una valoración del bien que desean dividir y establecer acuerdos sobre la forma en que se realizará la valoración y, además, un compromiso de aceptar dicha valoración.

La escritura de extinción de condominio deberá formalizarse ante Notario, abonando el impuesto correspondiente para que esta extinción pueda inscribirse al Registro de la Propiedad.

En el caso de un inmueble que sea la vivienda familiar de un matrimonio en vías de divorcio o separación, la extinción del condominio debe constar en el convenio regulador. Si este acuerdo es homologado por la Justicia, se convierte junto con la sentencia en la “escritura” de extinción del condominio. Cuando se hace de esta manera, a diferencia del divorcio ante Notario, no se tributa, como se analizará más adelante, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y los Actos Jurídicos Documentados, por no ser un documento notarial.

⁶ Artículo 400 del Código Civil

⁷ Artículo 406 del Código Civil

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

b) Extinción de condominio por la vía judicial

Si los copropietarios no están de acuerdo, ya sea en el precio o la forma de división del bien, el único camino posible es recurrir a la Justicia mediante la interposición de una demanda de división de cosa común.

La acción de división de cosa común implica solicitar al Juzgado la extinción del condominio, ya sea mediante la adjudicación a cada uno de los propietarios de su parte correspondiente si la propiedad es divisible, o mediante la venta y posterior distribución del dinero resultante, si es indivisible.

Cuando la cosa fuere esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio.

El hecho de no ser posible el acuerdo mutuo entre las partes, obliga a ir por la vía judicial, haciendo que el procedimiento de extinción sea mucho más lento y costoso.

Diferencias entre extinción de condominio, compraventa o donación

Tanto la extinción de condominio, como la compraventa o la donación, tienen por objeto la entrega de un bien o una parte del mismo. Sin embargo, son negocios jurídicos distintos y con una regulación específica, siendo la tributación diferente para cada tipo de operación. En el caso de las donaciones, la entrega del bien se realiza sin recibir contraprestación alguna por parte del transmitente, en cambio, sí existe contraprestación en las compraventas y en las extinciones del condominio. La diferencia más importante, es que la extinción de condominio permite un importante ahorro fiscal en comparación con los demás procedimientos. Por ejemplo, en el caso de la Comunidad Autónoma de Baleares, los tipos medios de gravamen de cada operación son:

Procedimiento	Impuesto		Tipo impositivo ⁸
Donación	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)		Del 7,65% al 34,00%
Compraventa	Impuesto sobre Transmisiones (ITP)		Del 8,00% al 11,50%
Extinción de condominio	Comunidad de bienes sin actividad económica	Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD)	1,50%
	Comunidad de bienes con actividad económica	Impuesto sobre Operaciones Societarias (OS)	1,00%

Fuente: Elaboración propia

⁸ Tipos impositivos publicados en la propia web de la Agencia Tributaria de les Illes Balears (ATIB).

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

Muchas veces, por desconocimiento o automatismo, se realiza una operación de compraventa, cuando cabría utilizar la figura de la extinción de condominio, sin embargo, es un procedimiento que presenta una tributación más compleja por la cantidad de jurisprudencia que existe, lo que genera una situación de inseguridad jurídica importante. Esto implica que por falta de un buen asesoramiento antes de firmar cualquier escritura pública, se paguen más impuestos de los que procedería si se hubiese tratado la operación de compraventa como una extinción del condominio, obteniendo el mismo resultado, la entrega de un bien o parte del mismo y a su vez, un ahorro fiscal importante.

Por este motivo, a continuación se realizará un análisis exhaustivo de esta figura y sus efectos fiscales en los diferentes impuestos, ya que las extinciones de condominio pueden proyectarse tanto en impuestos directos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) como en los impuestos indirectos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Valor Añadido).

3.1. Efectos fiscales de la extinción de condominio en el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)

Para analizar la tributación de una extinción de condominio o disolución de la comunidad debe de partirse de los preceptos establecidos en los artículos 2 y 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPYAJD)⁹. Ellos establecen que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se exige en función de la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, independientemente de los defectos que puedan afectar a su validez.¹⁰ Además, establecen que en un mismo documento o contrato que comprenda varias convenciones sujetas al impuesto, se exigirá el derecho señalado a cada una de ellas, salvo que se determine expresamente otra cosa.

Para profundizar en el análisis de la tributación de las extinciones de condominio en el ITPyAJD, se diferenciará entre las comunidades de bienes según realicen o no una actividad económica:

3.1.1. Disolución de comunidad de bienes sin actividad económica

El artículo 7 del TRLITPYAJD establece que están sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del impuesto todas *las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de cualquier tipo de bienes y derechos que formen parte del patrimonio de las personas físicas o jurídicas*. Además, se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto *los excesos de adjudicación declarados, excepto aquellos que surjan de cumplir con lo establecido en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y las disposiciones de derecho foral que se basen en el mismo fundamento*. De los artículos del Código Civil reseñados, y por lo que aquí interesa, hay que destacar el artículo 1.062¹¹ que establece la figura de la adjudicación por exceso de adjudicación, permitiendo que en el caso de que una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, se adjudique a uno de los copropietarios a cambio de que este abone a los demás el exceso en dinero. Esta figura se aplica en casos en los que no es posible dividir la cosa

⁹ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPYAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):

"Artículo 2. 1. 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, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia."

"Artículo 4. A una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa."

¹⁰ Artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

¹¹ Artículo 1.062 CC: *"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"*.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

en cuestión sin que se produzca una merma significativa de su valor. Por tanto, en estos casos, se puede optar por la adjudicación a uno de los copropietarios a cambio del pago del exceso en dinero a los demás, sin que esta operación esté sujeta a la modalidad de TPO.

En cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), según el artículo 31 del TRLITPYAJD¹², en caso de que la disolución de la comunidad de bienes se formalice en escritura pública, se deberá liquidar el impuesto correspondiente en función del valor de los bienes o derechos que se adjudiquen a cada comunero. La cuota tributaria dependerá del tipo impositivo aplicable en la Comunidad Autónoma donde se formalice la escritura pública, que puede variar entre el 0,5% y el 1,5% del valor de los bienes o derechos. En el caso de las Illes Balears, el tipo impositivo de la modalidad de AJD actualmente es del 1,5%.

Con lo analizado hasta ahora, se puede decir que la extinción de una comunidad de bienes que no haya realizado una actividad económica, cuyas adjudicaciones se realicen de forma proporcional a las cuotas de titularidad, únicamente estará sujeta a la modalidad de AJD.¹³

Por tanto, para estudiar más detalladamente los efectos fiscales en el ITPyAJD, debe analizarse si la disolución de la comunidad de bienes se produce con o sin excesos de adjudicación.

A) Disolución sin excesos de adjudicación

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 un exceso de adjudicación, no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITPyAJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de TPO del ITPyAJD determina la sujeción de la escritura de disolución a la cuota gradual de actos jurídicos documentados (AJD), documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPYAJD:

- 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.

¹² Artículo 31. "2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

¹³ Artículo 61 del TRLITPYAJD: "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."

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) y operaciones societarias (OS).

B) Disolución con excesos de adjudicación

Siempre que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

Transmisión lucrativa: 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 artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).¹⁴

En este caso, el tipo de gravamen del ISD de la Comunidad Autónoma de Baleares oscila entre un 7,65% para bases liquidables inferiores a 8.000€ y llega hasta el 34% para bases superiores a 800.000€. Importante tributación por tanto que pagaría el que recibe el exceso de adjudicación de forma gratuita.

Transmisión onerosa: Si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y podría determinar su tributación en el ámbito del ITPYAJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPYAJD los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Luego el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a)¹⁵, deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.

El tipo impositivo de Baleares de la modalidad de TPO al que estaría sujeto el exceso de adjudicación mencionado, oscila del 8% al 13% si el objeto de transmisión es un bien inmueble.

Regla especial: Supuestos en los que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea

¹⁴ Artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre): b) *La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.*

¹⁵ Artículo 8 del TRLITPAJD: *Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:*
a) *En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.*

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del TRLITPYAJD, por lo que, en consecuencia, tributará únicamente por la modalidad de AJD, documentos notariales, pagando, para el caso de la Comunidad Autónoma de Baleares, un 1,5% sobre el exceso recibido.

La aplicación de la regla especial exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
2. La adjudicación a “uno” de los comuneros.
3. La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

Afortunadamente, el Tribunal Supremo en la Sentencia del 30 de octubre de 2019¹⁶ llega a la conclusión que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPYAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de AJD, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de AJD, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad TPO y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de TPO la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio,

¹⁶ Sentencia Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019. Recurso nº 6512/2017. “La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.”

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

Disolución con excesos procedentes de la extinción del régimen económico matrimonial

El artículo 32.3 del TRLITPAJD¹⁷ establece que los excesos de adjudicación declarados que se produzcan en la disolución del matrimonio o en el cambio de régimen económico matrimonial, y que sean consecuencia de la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio a uno de los cónyuges, no estarán sujetos al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, incluso cuando no impliquen una compensación económica simultánea. Sobre esta última afirmación se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo¹⁸, concluyendo que no es susceptible de gravamen, ni en ISD ni en ITPyAJD, el exceso de adjudicación, no compensado por el otro ex cónyuge, en el seno de la disolución matrimonial y consiguiente disolución de la vivienda habitual del matrimonio, al margen de cuál sea el régimen económico por el que se rigiera.

Además de la no sujeción del exceso de adjudicación de la vivienda habitual al disolverse un matrimonio, cuando se trató de adjudicaciones entre cónyuges casados en gananciales, el artículo 45.1.B.3¹⁹ del TRLITPYAJD establece que en el caso de una disolución de la sociedad conyugal en régimen de gananciales, si se hacen lotes equivalentes y se produce un exceso de adjudicación, dicho exceso no estaría sujeto a tributación en ninguna de las modalidades del ITPyAJD, es decir, ni tributaria por TPO ni por AJD.

Cabe mencionar también, que una parte importante de disoluciones de los matrimonios e extinciones del condominio de los bienes en común de los ex cónyuges, se realizan mediante sentencia judicial y no mediante escritura notarial, por tanto, dichas operaciones al no formalizarse con documento notarial, no tributarían ni por TPO ni por AJD.

Por tanto, puede decirse que la fiscalidad de la disolución del régimen económica matrimonial de una sociedad de gananciales es más beneficiosa que en el caso de estar casados en separación de bienes, puesto que no tributan los excesos de adjudicación de ningún bien, sin embargo, en la separación de bienes, únicamente está no sujeto a TPO si se trata de la vivienda habitual. Aunque esta diferencia podría igualarse, si la extinción y adjudicación de bienes inmuebles se hace mediante documento o sentencia judicial en lugar de escritura notarial, por no tributar ni por la modalidad de TPO ni por la modalidad de AJD, que grava las operaciones expuestas en los documentos notariales.

¹⁷ Artículo 32.3 del TRLITPYAJD: *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.*

¹⁸ Sentencia nº 963/2022 del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022. Recurso nº 6557/2020.

¹⁹ Artículo 45.1.B.3 del TRLITPYAJD: *B) Estarán exentas: 3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.*

Extinción parcial del condominio

Se produce una extinción parcial del condominio cuando, se reduce el número de comuneros o propietarios de un mismo bien, pero sin extinguirse el condominio, al seguir perteneciendo a más de una persona. Por ejemplo, una comunidad formada por cuatro personas, dos de ellas, ceden su parte a los otros dos comuneros, pasando a obtener la mitad indivisa cada uno de los segundos, y compensando económicamente a los primeros. La extinción parcial del condominio puede definirse por tanto, como el hecho de que uno o varios de los comuneros, pero no todos, dejen de serlo, sin producirse necesariamente la extinción de la comunidad de bienes, ya que la cosa o derecho va a seguir perteneciendo proindiviso a varias personas, habiéndose simplemente producido una transmisión de cuotas en la comunidad, bien a quien no era hasta entonces copropietario, bien a quien ya lo era e incrementa así su porcentaje de participación.

La Dirección General de Tributos (DGT) en la consulta vinculante V0178-20²⁰, resuelve la cuestión planteada por un interesado referente al número de comuneros de una comunidad de bienes. El caso analizado es: El consultante, su esposa, casados en régimen de gananciales, y un hermano del consultante son propietarios de un piso adquirido por compraventa. El hermano es propietario del 50%, con carácter privativo y el consultante y su esposa son propietarios del 50% restante con carácter ganancial. Ahora, los interesados quieren disolver el condominio, adjudicando la totalidad del bien al consultante y su mujer, quienes pagarán en efectivo su participación al hermano. Y una de las consultas que se hace a Tributos es si debe entenderse que en la comunidad hay tres comuneros o dos, la sociedad de gananciales y el hermano del consultante. La respuesta de la DGT es que existen tres comuneros, el consultante, su esposa y su hermano, manifestando que, en nuestro sistema jurídico, la sociedad de gananciales carece de personalidad jurídica independiente de los cónyuges, limitándose el artículo 1344 del Código Civil a decir que *“Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella”*. Por tanto, la adjudicación del bien común a ambos cónyuges no supone la extinción de la comunidad a la vista de lo dispuesto en el artículo 392 del Código Civil, ya que la propiedad de la cosa sigue perteneciendo pro indiviso a varias personas, tratándose de un supuesto de separación de un comunero o disolución parcial.

La tributación fiscal de este tipo de operaciones parciales, ha sido objeto de varias consultas y sentencias²¹, sin embargo, la reciente sentencia del Tribunal Supremo nº 1680/2022 de 19 de diciembre de 2022²², fija como doctrina de interés casacional que en el negocio jurídico de modificación subjetiva de la situación de copropiedad, por reducción del número de comuneros, pero sin extinción del régimen de comunidad de bienes, no existe, en absoluto, el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifiquen los derechos que correspondían al comunero que transmite su participación, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal. Tampoco existe una adjudicación a un comunero con

²⁰ CV0178-20 de 24 de enero de 2020.

²¹ Sentencia nº 916/2019 del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2019. Recurso nº 4322/2017.

²² Sentencia nº 1680/2022 del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2022. Recurso nº 4/2021.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

finalidad extintiva del condominio. El negocio jurídico realizado es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio. Se trata de un hecho sujeto a la modalidad de TPO del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a ninguno de los casos de exoneración establecida en los artículos del Código Civil. En estos casos estamos ante una compraventa y no una extinción de condominio, tributando por TPO si se trata de una segunda o posterior entrega, sujeta a la escala de gravamen del 8% al 13% para el caso de Baleares, para los bienes inmuebles.

El mencionado Tribunal, fundamenta su doctrina, acotando el significado de la expresión "*extinción parcial del condominio*" a efectos de la adecuada calificación tributaria del negocio jurídico que nos ocupa. El artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la denominación que los interesados le hubieren dado. Defiende que se trata 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 bienes. Esta situación es objetivamente constatable, pues el condominio permanece, si bien reducido el número copropietarios originarios. Por consiguiente, 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, pues el condominio del bien permanece entre un menor número de copropietarios.

El problema que se plantea es el tratamiento tributario del negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros cuando se trata de participaciones sobre una cosa indivisible. La indivisibilidad de la cosa puede ser de tres tipos: legal (cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico); material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien); y económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien). En este caso no se ha cuestionado la indivisibilidad de la cosa común. Ahora bien, el negocio jurídico celebrado no tiene por finalidad la división de la cosa, sino la transmisión de cuotas entre comuneros.

Esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del TRITPYAJD, puesto que 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 TRLITPYAJD. 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.

Concretamente, los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B) del TRITPYAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario.

Un comunero que adquiriese sucesivas participaciones en la cosa común indivisible a otros comuneros, siendo gravadas por TPO todas excepto la que realizase cuando quedaran únicamente dos copropietarios, que sería una auténtica extinción de la comunidad. De manera

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

que tan sólo el último exceso de adjudicación está no sujeto, por operar como extinción de la comunidad sobre cosa indivisible, y las anteriores serían adquisiciones sujetas a TPO, cada una en su respectiva fecha de devengo.

Esta última afirmación, es la que más opiniones en contra genera, puesto que ante casos sustancialmente idénticos, se proceden efectos fiscales desiguales. Así lo ha manifestado el propio magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís en su voto particular en contra de lo fijado como doctrina de interés casacional por mayoría en la sentencia mencionada. Su postura es que la “extinción parcial de una comunidad de bienes”, es un acto interno de la propia comunidad, específicos de un derecho preexistente, circunstancia que se produce no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos copropietarios. Su argumentación se basa en, primero, no hay transmisión porque no existe, propiamente, precio, sino materialización de la cuota ideal, y segundo, 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.

En definitiva, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo calificando la extinción parcial del condominio sujeta a TPO, podría ser errónea por cuanto no se trata de un negocio traslativo del dominio, sino de un simple acto específico o de fijación de una cuota preexistente.

El magistrado, en su voto en contra, defiende que en los supuestos de extinción parcial del condominio, sucede lo mismo que en la extinción total, aunque se mantenga la comunidad con menos partícipes, la transmisión de la cuota 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, se respetan las proporciones entre los condóminos. Por este motivo, no hay transmisión, ni desde el punto de vista civil, ni desde la perspectiva estrictamente tributaria.

3.1.2. Disolución de comunidad de bienes con actividad económica

La disolución de una comunidad de bienes con actividad económica se considera una operación societaria y, por lo tanto, tributa en la modalidad de Operaciones Societarias (OS) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), tal y como se establece en el artículo 19.1.1 del TRLITPYAJD²³. No estando sujeta por tanto, ni a la modalidad de TPO ni a la modalidad de AJD debido a su incompatibilidad con la modalidad OS.

La base imponible del impuesto en su modalidad de Operación Societaria será el valor de los bienes y derechos que se transmitan en la disolución, y la cuota a pagar dependerá de la comunidad autónoma en la que se realice la operación, ya que cada una puede establecer sus propios tipos impositivos y deducciones. Para el caso de les Illes Balears, el tipo impositivo de la modalidad de Operaciones Societarias es del 1%.

²³ “Artículo 19. 1. Son operaciones societarias sujetas: 1.ª La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.”

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

Es importante tener en cuenta que la comunidad de bienes con actividad económica se equipara a una sociedad a efectos fiscales, tal y como se establece en el artículo 22.4 del TRLITPYAJD²⁴, por lo que la tributación en el ITPyAJD será similar a la que se aplicaría en una operación societaria de una entidad mercantil.

Efectos de la disolución de la comunidad de bienes con actividad económica sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Cabe mencionar, que si la comunidad de bienes ha desarrollado una actividad económica y ha generado un derecho a deducción del IVA soportado en relación con dicha actividad, la adjudicación de los bienes y derechos debido a su disolución, podría estar sujeta también a IVA, por tratarse de una operación que forma parte del tráfico empresarial. Concretamente, el Tribunal Superior en la sentencia de 7 de marzo del 2018²⁵ entiende que tiene la consideración de entrega de bienes la adjudicación de los bienes o cuotas de participación de una comunidad de bienes, si las cuotas de IVA soportadas por su adquisición fueron deducidas.

Cuando estamos ante una adjudicación de bienes y derechos sujeta a IVA, debe analizarse también si puede aplicarse la exención prevista cuando se trata de segundas u posteriores transmisiones²⁶; o la no sujeción si estamos ante un caso de adjudicación al comunero de una unidad económica autónoma y que continuará siendo explotada por él mismo²⁷.

Existen consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos que tratan dicha cuestión del IVA en las disoluciones de comunidades de bienes como por ejemplo la nº V0326-20²⁸.

²⁴ "Artículo 22. A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades: 4. La comunidad de bienes, constituida por "actos inter vivos", que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo nº 370/2018 de 7 de marzo de 2018. Recurso nº 1536/2018.

²⁶ Artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 del IVA: A) Las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

²⁷ Artículo 7 de la Ley 37/1992 del IVA: Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: 1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

²⁸ Consulta Vinculante V0326-20 de 12 de febrero de 2020.

3.2. Efectos fiscales de la extinción de condominio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Para analizar los efectos de una extinción de condominio en el IRPF, hay que partir de lo que dispone el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre²⁹, que las ganancias y pérdidas patrimoniales son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se manifiestan por cualquier alteración en la composición de dicho patrimonio, a menos que se califiquen como rendimientos según la ley. Sin embargo, se considera que no hay alteración en la composición del patrimonio en ciertos casos, como en la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales o del régimen económico matrimonial de participación y en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Por tanto, interpretando dicha normativa, en los casos de división de la cosa común respetando la cuota de participación no hay alteración patrimonial, pero sí la habrá en los casos en que se produzca una actualización del valor del bien recibido, como ocurre cuando el copropietario recibe una compensación en metálico por un importe superior a la cuota que le correspondía en el condominio.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de octubre de 2022³⁰ fija como doctrina de interés casacional que la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva.

Este Tribunal considera que la existencia o no de la alteración patrimonial dependerá de que en la extinción de condominio se actualice o no el valor del inmueble que se adjudica a uno de ellos, de forma que si el valor del bien es el mismo que tenía cuando se adquirió, y cada copropietario solo recibe en compensación el valor que en su día le costó el bien, no habrá alteración patrimonial, ni, por tanto, ganancia o pérdida patrimonial. En cambio, si se actualiza el valor del inmueble, sí considera que hay alteración patrimonial, lo que comporta, que se impute al copropietario que no se ha adjudicado el inmueble y ha recibido a cambio una compensación en metálico, una ganancia patrimonial en el IRPF.

Por tanto, únicamente no habrá alteración patrimonial, cuando no se haya producido una actualización del valor de los bienes recibidos. El hecho de no actualizar valores al realizar una

²⁹ Artículo 33 Concepto. 1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

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

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

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

³⁰ Sentencia nº 1269/2022 del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2022. Recurso nº 5110/2020.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

disolución de condominio comporta que a efectos de futuras transmisiones, la fecha de adquisición no sea la de adjudicación de los bienes a los copropietarios, sino la originaria de adquisición de dichos bienes. Además, los bienes recibidos por el sujeto pasivo se incorporaran al patrimonio por el valor de adquisición inicial en situación de condominio. Pues, no se trata de dejar de pagar el impuesto sobre el IRPF al extinguir el condominio al no actualizar valores, sino de diferirlo, retrasarlo, al momento en que se lleve a cabo una futura transmisión del inmueble.

En definitiva, según la doctrina fijada por el Tribunal, existirá una ganancia patrimonial sujeta a IRPF, cuando, con motivo de la extinción de comunidad, se actualice el valor del inmueble. Sin embargo, esta situación de no actualizar valores, es prácticamente imposible en la práctica, pues, en la medida que hayan pasado unos años desde que se adquirió el inmueble, la opción de disolver la comunidad sin actualizar el valor del inmueble es bastante insostenible. En primer lugar, porque dicha operación supone tributar en el ITPyAJD por el novedoso Valor de Referencia del Catastro, o en caso de que no exista, por el valor de mercado, valores que serán, en la mayoría de casos, superiores al originario por el que se adquirió el inmueble, con lo que la no actualización de valores resulta fiscalmente difícil y complicada. En segundo lugar, conociendo el valor actual del inmueble, ningún copropietario querrá salir de la comunidad recibiendo a cambio únicamente el importe por el que adquirió el inmueble en su día. Por todo lo anterior, en la práctica, la doctrina del Tribunal supone que la mayoría de las extinciones de condominio queden gravadas en el IRPF.

En la mayoría de operaciones de disolución de condominio por tanto, la persona que recibe la compensación en metálico por el exceso de valor que ha recibido el otro comunero, deberá declarar en el IRPF una ganancia patrimonial, pagando por ello el tipo de gravamen correspondiente de la base imponible del ahorro, cuya escala a partir del 2023 es la siguiente:

Base del ahorro	Tipo Gravamen
Hasta 6.000€	19,00%
De 6.000€ a 50.000€	21,00%
De 50.000€ a 200.000€	23,00%
De 200.000€ a 300.000€	27,00%
Más de 300.000€	28,00%

Fuente: AEAT

Con todo lo analizado sobre la extinción de condominio en el IRPF y en ITPyAJD, parece que podría haber una contradicción entre la fiscalidad de dichas operaciones, sin embargo, el propio Tribunal sobre ello, y para evitar posibles controversias futuras sobre conflictos normativos, expone³¹: *“En principio, pudiera sorprender que, si como hemos visto, no hay transmisión gravable en el ITP, sino mera especificación de derechos, pueda hablarse de una “transmisión” gravable en el IRPF. El motivo de ello es que en el ITP, el hecho imponible es la transmisión, de forma que si ésta no existe, porque tan solo hay una especificación de derechos, no puede haber sujeción a este impuesto, y en cambio en el IRPF no se grava la*

³¹ Fundamento Segundo, apartado 3.2. de la Sentencia nº 1269/2022 del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2022. Recurso nº 5110/2020.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

transmisión, sino la existencia de una alteración patrimonial, por lo que cabe pensar que, en supuestos como el examinado, sí puede existir un gravamen en el IRPF.”³²

Supuesto práctico:

Llegados a este punto, se procederá a analizar la tributación de un supuesto real de extinción de condominio. Para ello, se seguirán las indicaciones de Arbona Mas³³ y Calvo Bressel³⁴.

Un matrimonio, residente en Baleares, tiene en condominio dos inmuebles y realizan la disolución del condominio y respectiva compensación en metálico de los excesos de adjudicación producidos. Concretamente, los inmuebles propiedad en proindiviso del matrimonio tienen los siguientes valores de referencia y valores de adquisición:

	Inmueble A: Piso	Inmueble B: Chalet
Valor de adquisición en proindiviso	50.000€	200.000€
Valor de referencia	100.000€	400.000€

El marido se queda con el piso y la mujer con el chalet, compensando al marido por el exceso de adjudicación recibido.

Para calcular la ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF en este tipo de supuestos, deben seguirse los siguientes pasos:

- 1) Calcular el valor proporcional en la comunidad de bienes que debería recibir cada copropietario. Por tanto, deben sumarse los valores de referencia o valores actuales de mercado y dividirse por el número de propietarios.
- 2) Calcular el valor del exceso de adjudicación tras la disolución del condominio o comunidad.
- 3) Calcular la cuota de titularidad cedida, es decir, el porcentaje que supone el exceso de adjudicación, calculado en el punto anterior, sobre el valor de mercado del inmueble que se queda el copropietario que recibe el inmueble de mayor valor.
- 4) Calcular el valor de adjudicación sobre el porcentaje de exceso.
- 5) Calcular la alteración patrimonial resultante de la operación para el que recibe menos, restando al exceso de adjudicación el valor de adquisición proporcional a dicho exceso.

³² Sentencia nº 1269/2022 del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2022. Recurso nº 5110/2020.

³³ Arbona Mas, Vicente: Administrador de la Agencia Tributaria en Ibiza y Formentera y Licenciado en Administración y Dirección de Empresas. Ha comentado y analizado en alguna de sus ponencias realizadas por la Asociación de Técnicos Tributarios de Cataluña y Baleares la tributación en el IRPF de los excesos producidos en las extinciones de condómino.

³⁴ Calvo Bressel, Alejandro: Jefe de selección e investigación del fraude fiscal de Baleares. Expuso los pasos a seguir para determinar la ganancia patrimonial en el curso *Fiscalidad en la extinción de Condominio*, organizado por el Colegio de Economistas de les Illes Balears.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

- 6) Actualizar los valores de adquisición de ambos inmuebles para futuras transmisiones. Para el comunero que recibe el inmueble con menor valor y una compensación en metálico, dicho inmueble mantiene el valor de adquisición inicial de la situación de condominio. Sin embargo, el copropietario que con la disolución del condominio se adjudica el inmueble con mayor valor, el valor de adquisición del mismo para una futura venta será el porcentaje obtenido en el punto 2, por el valor de referencia más los puntos porcentuales restantes por el valor de adquisición inicial.

Siguiendo dichos pasos en el supuesto ejemplo expuesto, los cálculos son:

- 1) Valor de la participación en la comunidad = $\frac{100.000+400.000}{2} = 250.000\text{€}$
- 2) En el presente supuesto, el exceso de adjudicación lo recibe la mujer y tiene un valor de 150.000€. (400.000€ correspondientes al valor de referencia del chalet – el valor proporcional a su participación en la comunidad, 250.000€).
- 3) Cuota de titularidad cedida = $\frac{\text{Exceso de adjudicación}}{\text{Valor de referencia del inmueble que recibe}} \times 100 = \frac{150.000\text{€}}{400.000\text{€}} \times 100 = 37,50\%$
- 4) Valor de adquisición sobre el porcentaje de exceso = 37,50% de 200.000€ = 75.000€
- 5) Ganancia patrimonial para el marido, que es el que recibe la compensación en metálico = 150.000€ - 75.000€ = 75.000€.
- 6) Tras dicha extinción del condominio, el valor de adquisición del chalet para la mujer es de: $(100\% - 37,50\%) \times 200.000\text{€} + 37,50\% \times 400.000\text{€} = 275.000\text{€}$

El valor de adquisición del piso para el marido, mantiene el precio original, es decir, el valor de adquisición inicial de la situación de proindiviso, 50.000€.

En definitiva, dicha operación de extinción del proindiviso, supondría declarar en IRPF una ganancia patrimonial de 75.000€ al marido, resultando una cuota a pagar de 16.130€ (aplicando los tipos de gravamen del 2023 expuestos anteriormente). Además, en cuanto al ITPyAJD, si la disolución se formaliza mediante escritura pública, la mujer pagará AJD sobre el 50% del valor de la finca recibida, es decir, pagaría el 1,5% de 200.000€, por tanto, 3.000€. Y el marido, pagará el 1,5% sobre la mitad del valor de la finca que se adjudica, es decir, 750€.

	Inmueble A: Piso	Inmueble B: Chalet
Valor de adquisición en proindiviso	50.000€	200.000€
Valor de referencia	100.000€	400.000€
Se adjudica a:	Marido	Mujer
Coste fiscal en AJD	750€	3.000€
Coste fiscal en IRPF	16.130€	-
Nuevo valor de adquisición	50.000€	275.000€

3.3. Efectos fiscales de la extinción de condominio en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

La Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes V0983-18³⁵ y V1001-18³⁶ aclara la tributación correspondiente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), conocido como "impuesto de plusvalía municipal", en el caso de la disolución de una comunidad de bienes.

El IIVTNU se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Concretamente, el artículo 104³⁷ en sus dos primeros apartados establece que el hecho imponible del IIVTNU es el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real sobre los mismos. Además, se define el incremento de valor como la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del terreno en cuestión.

Es importante mencionar en este apartado que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 59/2017 de 11 de mayo³⁸, declaró inconstitucionales y nulas las normas que establecen la obligación de pagar el IIVTNU en los casos en que no se haya producido un incremento de valor en la transmisión del terreno, puesto el impuesto vulnera el principio constitucional de capacidad económica³⁹. Por este motivo, se evita su aplicación en aquellos casos en los que la transmisión de un terreno no ha generado un incremento de valor, sino que el interesado haya obtenido pérdidas patrimoniales con dicha transmisión.

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

³⁵ CV0983-18 de 17 de abril de 2018.

³⁶ CV1001-18 de 18 de abril del 2018.

³⁷ Artículo 104 del TRLRHL: "1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. 2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles."

³⁸ Sentencia nº 59/2019 del Tribunal Constitucional, de 11 de mayo. (BOE núm. 142 de 15 de junio de 2017)

³⁹ Artículo 6 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

Del mencionado artículo 104, se deduce que la realización del hecho imponible solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

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. Esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

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.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que al no haber transmisión del derecho de propiedad, no se realiza el hecho imponible del impuesto.

Asimismo, en el caso de que la cosa en común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de extinción de la comunidad es la adjudicación de la cosa a uno de los comuneros con la obligación de abonar al otro u otros, el exceso en dinero. Esta obligación de compensar 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. 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 artículos 402 y 1.061 del Código Civil. Se puede entender, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, que cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquella 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 constituye transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Por ello, en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles urbanos en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. Así, si no es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, no se produce la sujeción al impuesto. Por el contrario, si es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, sí existe una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determina la sujeción al impuesto, así, por ejemplo, si se adjudican todos los bienes a un solo comunero, con compensación económica a los demás, sí que se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que aunque dichos bienes individualmente considerados sean indivisibles, el conjunto de todos ellos sí era susceptible de división.

En las consultas del 2018 mencionadas al principio de este apartado, el criterio de la Dirección General de Tributos era determinar el número de comunidades de bienes existentes según su origen. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, proceden de distintas herencias. En tales casos, el criterio mantenido era que debía entenderse que existían dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa pero sobre distintos bienes, sin que nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sean las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos comunidades, su disolución suponía la existencia de dos negocios jurídicos diferentes, debiendo disolverse cada una de ellas en su totalidad de forma independiente. Sin embargo, este criterio cambió, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019⁴⁰, manifestado expresamente que *“lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial,...”*. En síntesis, podemos decir en relación el IIVTNU, que lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción al IIVTNU. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros. En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes

⁴⁰ Sentencia nº1502/2019 del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019. Recurso nº 6512/2017.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, resultará aplicable el supuesto de no sujeción al IIVTNU.

La Dirección General de Tributos, aplica este nuevo criterio en la consulta vinculante V2739-21⁴¹, donde se aprecia la existencia de diversas comunidades de bienes, dos de origen hereditario que incluyen cada una varios inmuebles, y una tercera constituida que incluye un único inmueble adquirido por compraventa. En dichas comunidades participan exclusivamente dos comuneras y para su disolución se formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico, por lo que, no se produciría la sujeción al IIVTNU en la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles de cada uno de los lotes a cada una de las comuneras, dado que no se realizaría el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

Para el caso concreto de división de la cosa común debido a un acuerdo de divorcio, el apartado 3 del mismo artículo 104⁴² del TRLRHL establece excepciones a la sujeción al impuesto en determinados supuestos de transmisiones de bienes y derechos entre cónyuges y en el ámbito de la sociedad conyugal. En concreto, no se producirá la sujeción al impuesto en los siguientes casos:

- Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal.
- Adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.
- Transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

Por último, hay que tener en cuenta que en los casos que no se produzca la sujeción al IIVTNU con ocasión de la disolución de la comunidad de bienes, en la futura transmisión del inmueble adjudicado al comunero que esté sujeta al impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, se entenderá que el inmueble fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando ambos comuneros adquirieron el inmueble) y no en la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes.

⁴¹ V2739-21 de 10 de noviembre de 2021.

⁴² Artículo 104 del TRLRHL: “3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”

3.4. Efectos del Valor de Referencia del Catastro en las extinciones del condominio

Anteriormente, en el apartado donde se analizaban los efectos en el IRPF, ya se mencionó al Valor de Referencia. Se trata de un valor que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2022 y viene determinado por la Dirección General del Catastro como resultado del análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles que se realizan ante fedatario público, en función de los datos de cada inmueble, obrantes en el Catastro Inmobiliario. El valor de referencia de un inmueble es una de las características económicas de su descripción catastral, y no superará el valor de mercado. Para ello, se aplicará un factor de minoración en su determinación. (Sede Catastro, 2023).

La incidencia del valor de referencia del Catastro en las operaciones de extinción de condominio sobre un inmueble, ha sido analizada por la Dirección General de Tributos en su resolución V0143-22⁴³.

En dicha consulta, se alude a una situación de copropiedad sobre dos inmuebles de similar valor, adjudicándose cada uno de ellos a cada copropietario, sin mediar compensación en metálico. El problema, sin embargo, era que dicha equivalencia en la valoración de los inmuebles no era tal, si se atendía al valor de referencia del Catastro. Y se planteaba si ello podía suponer la existencia de un exceso de adjudicación inicialmente no previsto.

Pues bien, la solución de Tributos es demoledora, afirmando que la base imponible será el valor declarado en la escritura notarial que, cuando se determine en función del valor de los bienes inmuebles, ésta no podrá ser inferior al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro. Si conforme a dichos valores se produjese un exceso de adjudicación, si este no fuera objeto de compensación deberá tributar como donación conforme al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de que el sujeto pasivo si no está conforme con el valor de referencia, pueda solicitar la rectificación de la autoliquidación según el artículo 10.3 del TRLITPYAJD.⁴⁴ Tras dicha solicitud, la Administración Tributaria deberá solicitar un informe preceptivo y vinculante a la Dirección General del Catastro, que deberá ratificar o corregir el valor de referencia a la vista de la documentación aportada.⁴⁵

Por tanto, para la Dirección General de Tributos, el valor de referencia del Catastro tiene la capacidad de generar excesos de adjudicación, no contemplados en la extinción de condominio, en los términos inicialmente previstos. Siendo los contribuyentes quienes deban

⁴³ V0143-22 de 28 de enero de 2022.

⁴⁴ Artículo 10 del TRLITPYAD: 3. *El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

⁴⁵ Artículo 10 del TRLITPYAD: 4. *Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada."*

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

tributar por dicho exceso de adjudicación. Si son compensados en metálico, la tributación procedente como ya se ha analizado, será en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de TPO o en su modalidad de AJD si los excesos son debidos a la indivisibilidad; en cambio, si no hay compensación, dicho exceso deberá tributar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD).

Afortunadamente, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022⁴⁶ ha salido al rescate de los contribuyentes, aclarando qué excesos de adjudicación son susceptibles de tributar en el ITPyAJD, y en el ISD, y cuáles no. Concretamente, en relación con la posibilidad de considerar que un exceso de adjudicación no compensado pudiera determinar una tributación en el ISD declaró el Supremo en dicha sentencia que *“al margen de que no es posible verificar aquí la existencia, que es esencial a la donación, de un animus donandi en el ex esposo, resulta ser que, desde la perspectiva fiscal, los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolo por tanto del ámbito del ISD, todo ello al margen de la consideración de que las donaciones sobre inmuebles han de constar, ad solemnitatem, en escritura pública.”*

En definitiva, no es posible considerar que ese exceso de adjudicación no compensado debe tributar como donación. Ello, en primer lugar, porque los excesos de adjudicación, están previstos únicamente en el ámbito del ITPyAJD, y solo tributan en este impuesto, y no en el ISD. Esto es así, independientemente de cuál sea su origen.

Y, en segundo lugar, porque en estos casos no existe el necesario *“animus donandi”* o intención de donar, para entender que estamos ante una donación. Y es que el reparto desigual en la extinción de condominio es consecuencia de la irrupción del valor de referencia, y no de la intención de los copropietarios de que uno de ellos reciba más de lo que inicialmente tenía en la situación de comunidad. No consta, en definitiva, la intención de realizar una donación, ni tampoco la aceptación de tal donación por parte del otro copropietario.

Por tanto, debe descartarse en estos casos de excesos de adjudicación no compensados la existencia de una donación y, consecuentemente, la tributación en el ISD.

Por tanto, podemos concluir que el Valor de Referencia del Catastro, puede alterar los términos de la operación de la extinción del condominio, hasta convertirla en fiscalmente inviable, debido a la existencia de un exceso de adjudicación, que tributaría en el ITPyAJD. La única solución por el momento, pasar por la impugnación del valor de referencia de Catastro, pudiéndose realizar vía rectificación de la liquidación, o por la del recurso contra la liquidación que pudiera notificar la Administración, imputando un exceso de adjudicación al contribuyente que se adjudicó, por aplicación del valor de referencia de Catastro, más de lo que le correspondía, cuando los interesados consideraban que los inmuebles adjudicados tenían un valor equivalente. (Salcedo, 2023)

⁴⁶ Sentencia nº 963/2022 del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022. Recurso nº 6557/2020.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

En definitiva, el Valor de Referencia del Catastro tiene un importante impacto en la fiscalidad inmobiliaria e incluso en el mercado inmobiliario. De hecho, Del Campo Zafra⁴⁷, se refiere a dicho concepto, como el Valor de Referencia del Desastre y anima a recurrirlo frente a la Administración, por ser en muchos casos excesivo y no ajustarse a la realidad del inmueble. Esperamos que sus recursos contra dicho valor, tengan las mismas consecuencias que obtuvo Del Campo con el famoso y controvertido modelo 720, declaración por parte de los residentes en España de bienes en el extranjero, quien consiguió una victoria judicial histórica mediante la contundente sentencia⁴⁸ del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre el modelo 720.

También otros expertos en derecho fiscal y tributario, como Bornstein⁴⁹, argumentan que la utilización del Valor de Referencia podría vulnerar el principio de neutralidad fiscal. La neutralidad fiscal es un principio tributario que establece que el sistema fiscal no debe influir en las decisiones económicas de los contribuyentes, sino que debe limitarse a recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público de forma equitativa y eficiente. Esto implica que el sistema fiscal debe ser neutral con respecto a las distintas actividades económicas y no debe favorecer unas en detrimento de otras.

En el caso del Valor de Referencia, algunos expertos argumentan que su utilización podría generar distorsiones en el mercado inmobiliario y afectar a la toma de decisiones de los contribuyentes en relación a la compraventa de inmuebles. Por ejemplo, si el Valor de Referencia es demasiado elevado, puede desincentivar la compra de inmuebles o aumentar el riesgo de fraude fiscal.

Visto lo anterior, puede que los abogados y asesores recurriendo sus expedientes ante los altos Tribunales, consigan eliminar este valor por los efectos en contra que genera en el mercado inmobiliario y los principios fiscales que infringe.

⁴⁷ Del Campo Zafra, Alejandro: Abogado y asesor fiscal. Blog: Consulting DMS

⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 27 de enero de 2022. C-788/19

⁴⁹ Bornstein, Félix: Abogado y colaborador colabora en diversos periódicos como analista de la actualidad desde una vertiente jurídica, especialmente en asuntos tributarios.

4. CONCLUSIONES

Frente a la tributación de las extinciones del condominio, en modo alguno estamos ante un caso cerrado. El constante movimiento pendular de la Dirección General de Tributos y el pronunciamiento definitivo del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, nos continúan situando en la interinidad y consiguiente inseguridad jurídica.

En lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentado, afortunadamente, el Tribunal Supremo en la analizada sentencia de 30 de octubre de 2019 concluye que lo relevante a la hora de realizar una disolución de condominio es que se hagan lotes lo más proporcionales y equivalentes posibles, siendo las diferencias de adjudicación existentes, consecuencia de la propia indivisibilidad de los bienes. A partir de ahí, el Tribunal Supremo liberaliza la forma de llevar a cabo las compensaciones necesarias para mantener la equivalencia en las adjudicaciones. Así, la compensación puede realizarse tanto en metálico, como asumiendo deudas hipotecarias, o adjudicando bienes mediante dación en pago. Por tanto, para el Supremo, la clave para mantener la tributación en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y no por Transmisiones Patrimoniales, es que estos bienes que se adjudiquen no sean privativos, sino que ya estuvieran previamente en situación de condominio. Si así se hace, no se producirá transmisión alguna, sino que se considerará que estamos ante una disolución de comunidad con especificación de derechos.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo con su sentencia de 10 de octubre de 2022, se encargó de zanjar las posibles controversias sobre estas operaciones en el IRPF. Esta sentencia supone una excesiva penalización fiscal para los contribuyentes, ya que fija como doctrina de interés casacional que *“la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva.”* Considera en definitiva el Tribunal Supremo, que en estos casos existirá una ganancia patrimonial cuando, con motivo de la extinción de comunidad, se actualice el valor del inmueble. Este hecho de no actualizar el valor, es una tesis prácticamente inevitable, por cuanto, en la medida en que hayan pasado unos años desde que se adquirió el inmueble, la opción de disolver la comunidad sin actualizar el valor del inmueble es insostenible, y además porque la tributación de este tipo de operaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, deberá hacerse por el Valor de Referencia del Catastro o por el valor de mercado, valores en la mayoría de casos muy superiores al originario.

Con la actual jurisprudencia y doctrina aparentemente podría haber una contradicción con la fiscalidad de una extinción del condominio puesto que, como hemos visto, no hay transmisión gravable por Transmisiones Patrimoniales (ITPyADJ), sino mera especificación de derechos, en cambio si se habla de transmisión gravable en el IRPF. Sin embargo, el Alto Tribunal considera que no hay contradicción alguna, simplemente que mientras el ITPyAJD gravaría únicamente la transmisión, que no se produce en la extinción de comunidad, el IRPF gravaría la alteración patrimonial, que sí existiría en el caso de que se actualice el valor del inmueble.

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

Referente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana esté no grava las operaciones de extinción de condominio, sin embargo, es importante tener claro que se trata de un diferimiento del pago de dicho impuesto, puesto que si se produce una futura transmisión, se considerará para el cálculo del impuesto, la fecha de adjudicación inicial cuando se creó la situación de proindiviso, y no la fecha de disolución del condominio.

Puede concluirse por tanto que la fiscalidad de las extinciones de condominio actualmente es beneficiosa en el ITPyAJD y en el IIVTNU, no siendo así en el IRPF donde quedan sujetas la mayor parte de ellas, al producirse actualización del valor, por operar el Valor de Referencia. Dicho valor ha pasado a ser una pieza fundamental al analizar una operación de la extinción de condominio, y debe revisarse e impugnarse si procede. Por todo esto, cabe incidir en la importancia de un buen asesoramiento fiscal para tramitar cualquier negocio u operación gravable fiscalmente. Por ejemplo, para evitar la existencia de inmuebles en proindiviso y posteriores extinciones de condominio, una posible solución es que las adjudicaciones mortis causa se realicen mediante adjudicaciones directas y no adjudicaciones sobre todos los bienes inmuebles a partes iguales. Para que esto sea posible, el causante debe dejarlo claro en el testamento y dejar constancia de los bienes que quiere que se adjudique cada heredero. De ahí la importancia del continuo asesoramiento fiscal para evitar situaciones de duplicidad fiscalmente hablando, como pagar al recibir una herencia a partes iguales entre los hermanos y luego volver a pagar para disolver el condominio; o realizar una operación de compraventa de un inmueble, pagando un tipo de gravamen mucho mayor, cuando cabría la posibilidad de realizar una operación de condominio.

Debido a la compleja normativa y a la multitud de interpretaciones y jurisprudencia sobre la misma, se genera una importante inseguridad jurídica, por lo que un buen asesoramiento fiscal es la clave para evitar situaciones de duplicidad y maximizar el ahorro fiscal en cualquier operación gravable. La planificación fiscal inteligente puede marcar la diferencia entre el éxito y el fracaso en cualquier negocio o transacción inmobiliaria. Por todo lo anterior, la formación y el reciclaje continuo de cualquier asesor fiscal, es de especial importancia, por los sucesivos cambios e interpretaciones normativas que se producen últimamente sobre cualquier cuestión fiscal y tributaria.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Benavides, Jesús. (2018). *¿Cómo tributa la extinción de condominio?* Recuperado el día 11 de febrero de 2023 de <https://www.jesusbenavides.es/blog/como-tributa-la-extincion-de-condominio>
- Bornstein, Félix. (2021). *El valor de referencia y su relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. La Información. Recuperado el día 8 de abril de 2023 de <https://www.lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/valor-referencia-viola-principio-neutralidad-fiscal/2883294/>
- Del Campo Zafra, A. (2022). *El valor de referencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Consultingdms. Recuperado el día 8 de abril de 2023 de <https://www.consultingdms.com/el-valor-de-referencia-del-catastro-manual-de-uso-y-abuso/>
- Fernández-Cabrera Saussol, Carmen. (s.f.). *Extinción de condominio*. Conceptos Jurídicos. Recuperado el día 29 de abril del 2023 de <https://www.conceptosjuridicos.com/extincion-de-condominio/>.
- Máximo Juárez González, Javier. (2022) *Extinciones de condominio: estado de la cuestión*. Notarios y Registradores. Recuperado el día 29 de abril de 2023 de <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/extinciones-de-condominio-estado-de-la-cuestion/>
- Perito Judicial. (s.f.). *¿Qué es la Extinción de Condominio?* Recuperado el día 17 de diciembre de 2022 de <https://peritojudicial.com/extincion-condominio/#Qu%E9%20es%20la%20Extinci%F3n%20de%20Condominio%20>
- Real Academia Española. (2022). *Condominio*. Diccionario de la lengua española. Recuperado el día 17 de diciembre de 2023 de <https://dle.rae.es/condominio>
- Salcedo, J.M. (2023). *Extinción de condominio: valor referencia catastro*. Recuperado el día 25 de febrero de 2023 de <https://videoblog.josemariasalcedo.com/blog/2023/01/24/extincion-condominio-valor-referencia-catastro/>

Bases de datos:

- Agencia Estatal de Administración Tributaria (s.f.). *DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. Doctrina Tributaria - Consultas Tributarias 1997-2023*. Recuperado el día 25 de marzo de 2023 de <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>
- Agencia Tributaria (s.f.). *INFORMA*. Recuperado el día 1 de abril de 2023 de <https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAARIINF>

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

Consejo General del Poder Judicial. (s.f.). *Buscador de sentencias*. Recuperado el día 29 de abril de 2023 de <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

Curia. Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2023). Recuperado el 13 de mayo de 2023 de https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/es/

Normativa:

Código Civil Español. Real Decreto de 24 de julio de 1889. BOE núm. 209, de 31 de julio de 1889. Recuperado el día 5 de marzo de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE núm. 7, de 8 de enero de 2000. Recuperado el día 4 de febrero de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2000-323>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987. Recuperado el día 25 de marzo de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006. Recuperado el día 27 de marzo de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. Recuperado el día 7 de abril de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993. Recuperado el día 8 de abril de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1993-25359>

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004. Recuperado el día 10 de marzo de 2023 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

Otras fuentes:

ATIB. (2023). *Agència Tributària de les Illes Balears*. Recuperado el día 8 de abril de 2023 de <https://www.atib.es/TA/Default.aspx>

Conceptos Jurídicos. (2022). *Extinción de condominio*. Recuperado el día 29 de abril de 2023 de <https://www.conceptosjuridicos.com/extincion-de->

FISCALIDAD EN LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

[condominio/#:~:text=La%20extinci%C3%B3n%20de%20condominio%20es%20la%20disoluci%C3%B3n%20de,la%20comunidad.%20Sin%20embargo%2C%20no%20es%20la%20%20C3%BAnica.](#)

Iberley. (2017). *Comunidades de bienes*. Recuperado el 29 de abril de 2023 de <https://www.iberley.es/temas/comunidades-bienes-41101?collection=comentarios&term=condominio&query=condominio&noIndex>.

Lefebvre-El Derecho. (2023). *Memento Fiscal 2023*. Madrid: Lefebvre-El Derecho.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (2023). Preguntas frecuentes – Catastro: cuestiones generales. Recuperado el 14 de enero de 2023 de <https://www.catastro.meh.es/esp/fags.asp#vr>

Formación complementaria:

- Sesión virtual sobre la *Tributación por Extinción de Condominio*, organizada por la Cátedra de Derecho Notarial de la Universidad de Alicante e impartida por el catedrático de derecho financiero y tributario D. Germán Orón Moratal. Realizada el 13 de marzo de 2023 (2 horas).
- Curso sobre la *Fiscalidad en la extinción de Condominio*, organizada por el Colegio de Economistas de les Illes Balears e impartido por el Jefe de selección e investigación del fraude fiscal de Baleares, D. Alejandro Calvo Bressel. Realizado el 21 y 23 de marzo de 2023 (6 horas).