

PRONTUARIO SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS EXTINCIONES DE CONDOMINIO.

SUMARIO

0.-PRELIMINAR Y ADVERTENCIAS.

1.- COMUNIDAD SOBRE UNA PLURALIDAD DE INMUEBLES.

2.- CARENCIA DE PERSONALIDAD JURÍDICA.

3.-CUÁNDO HAY UNA DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD.

4.- ELEMENTO ESENCIAL DE TODA DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD ES LA INTERVENCIÓN DE TODOS LOS COMUNEROS. LAS OPERACIONES ENTRE ALGUNOS COMUNEROS, CUALQUIERA QUE SEA LA DENOMINACIÓN QUE SE LES ATRIBUYA SON TRANSMISIONES DE CUOTAS.

5.- CLASIFICACIÓN DE LAS DISOLUCIONES DE COMUNIDAD.

5.1.- Disolución total.

5.2.- Disolución parcial objetiva.

5.3.- Disolución parcial subjetiva.

**6.- TRIBUTACIÓN DE LAS DISOLUCIONES DE COMUNIDAD CON
ADJUDICACIONES PROPORCIONALES A LOS HABERES: INCIDENCIA EN
AJD Y NO SUJECCIÓN EN IRPF NI IIVTNU.**

**7.- TRIBUTACIÓN DE LAS DISOLUCIONES DE COMUNIDAD CON
EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS NO SUJETOS A TPO POR SER
ONEROSOS Y ESTAR FUNDADOS EN INDIVISIBILIDAD INEVITABLE.**

7.1.- Requisitos.

7.2.- Tributación.

7.3.- Hechos imponibles adicionales en caso de que la compensación onerosa no consista en dinero: pago mediante asunción del préstamo hipotecario o "en especie".

**8.- TRIBUTACIÓN DE OTROS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN
DECLARADOS.**

8.1.- Excesos de adjudicación declarados onerosos o gratuitos.

8.2.- Referencia a la sentencia del TS de 12/7/2022 (ROJ STS 3083/2022).

9- EXTINCIONES DE CONDOMINIO CON MODIFICACIONES HIPOTECARIAS NECESARIAS.

10.- VALORES DE REFERENCIA Y EXTINCIONES DE CONDOMINIO.

10.1.- Funcionalidad del valor de referencia en la base imponible en el ITP y AJD.

10.2.- Funcionalidad "extra legem" que atribuye la DGT al valor de referencia: puede generar excesos de adjudicación gratuitos sujetos al ISD no previstos en la normativa de ninguno de ambos tributos.

10.3.- ¿Qué hacer?

11.- ENLACES A ANTERIORES ESTUDIOS E INFORMES DEL AUTOR SOBRE LA MATERIA PUBLICADOS EN LA WEB NOTARIOS Y REGISTRADORES.

DESARROLLO

0.-PRELIMINAR Y ADVERTENCIAS.

El presente estudio se circunscribe a las extinciones de condominio de comunidades ordinarias en proindiviso o cuotas romanas reguladas en los artículos 392 y siguientes del Código Civil.

Aunque hay todavía numerosas cuestiones controvertidas, sin embargo, a mi juicio, la jurisprudencia del TS ha ido sentando unos criterios que han despejado numerosas incógnitas, debidas, a mi juicio, en buena medida a la errática posición mantenida por la DGT desde hace años. No obstante, es de apreciar que el órgano del Ministerio de Hacienda, aunque muy lentamente y no de manera uniforme, ha ido acogiendo los dictados jurisprudenciales. Todo ello permite intentar el presente prontuario con un razonable margen de seguridad.

Realizar las siguientes advertencias:

(I) Me refiero en todo caso a la disolución de comunidades no empresariales relativas a inmuebles documentadas en escritura pública. Las disoluciones de comunidades empresariales quedan sujetas a OS (art. 22 TRITPAJD y 61 del RITPAJD), aunque las reglas que aquí se exponen, son aplicables a las mismas (consulta DGT V1071-24, de 21/5/2024).

(II) En extinciones de condominio no pueden haber excesos de adjudicación resultantes de la comprobación de valores, solo regulados en el ámbito de las particiones de herencia (art. 27 LISD y 7.2.B) TRITPAJD); sin perjuicio de la eventual incidencia a criterio de la DGT de los "valores de referencia". Por

tanto, si no especifica expresamente, nos estamos refiriendo a valores declarados.

(III) Para mayor claridad omitimos cualquier referencia al IVA, si bien debe tenerse en cuenta que puede tener incidencia en esta materia cuando se trate de disoluciones de comunidad que sean sujetos pasivos de IVA. También ante excesos de adjudicación declarados si el titular del defecto de adjudicación es un sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de su actividad pues podemos encontramos ante entrega de bienes inmuebles sujeta a IVA en los términos que establece su normativa.

1.- COMUNIDAD SOBRE UNA PLURALIDAD DE INMUEBLES.

(I) Podemos considerar que hay una única comunidad sobre una pluralidad de bienes, siempre que se cumpla la regla de la triple identidad: de partícipes, cuotas y régimen jurídico (comunidad de bienes ordinaria); con independencia de su origen o título de adquisición, sin precisar CIF, acreditación de utilización consorcial – sentencias del TS de 26/4/2024 (rec. 6421/2022) y 30/4/2024 (rec. 7737/2022) -.

(II) En el caso concreto de cónyuges casados en separación de bienes o participación puede considerarse una única comunidad los inmuebles adquiridos con la misma cuota de participación (en Cataluña, parece que basta la identidad de comuneros, conforme al art. 223-12 del libro segundo del CCC).

(II) La DGT considera que es una cuestión de hecho, si bien en principio mantiene que solo puede haber una única comunidad en función de origen o destino, indicando que constituye una única comunidad de bienes por destino la comunidad de bienes que realice actividades económicas, y, por tanto, actúe en el tráfico externo con CIF propio (consulta; entre muchas otras; CV2889-21, de 17/11/2021).

(IV) No obstante, debe apuntarse que la posición de la DGT carece de trascendencia práctica, en cuanto que reiteradamente considera en el caso de disolución simultánea de varias comunidades entre los mismos comuneros, en que las adjudicaciones se formen lotes proporcionales a sus cuotas o con excesos de adjudicación declarados a uno fundados en indivisibilidad inevitable atendiendo a la globalidad de los bienes de las diferentes comunidades resultan no sujetas a TPO, sujetas a AJD y no sujetas al IRPF ni al IIVTNU (consultas V2889-21, de 17/11/2021, V2739-21, de 10/11/2021 y V1340-24, de 7/6/2024, entre otras).

(V) A mi juicio (salvo el caso especial de cónyuges casados en separación de bienes legal catalán), aunque haya identidad de comuneros, si las cuotas son desiguales en los bienes, NO hay una única disolución de comunidad, puesto que no puede haber una administración unitaria (art. 398 CC).

2.- Carencia de personalidad jurídica de la comunidad.

Una comunidad o situación de cotitularidad sobre un inmueble no conlleva personalidad jurídica de la misma; estamos ante una concurrencia de cuotas

concretadas en partes indivisas, cuotas susceptibles de disposición separada por cada comunero (art. 399 del CC), sin perjuicio del retracto de comuneros.

Ello es así tanto la comunidad recaiga sobre un único inmueble como sobre una pluralidad. En el segundo caso estamos ante un "patrimonio colectivo" carente de personalidad jurídica. El mismo lo presuponen los arts. 394 ("cosas comunes") y segundo párrafo del art. 404 del CC.

Y a dicho "patrimonio colectivo" se refiere expresamente el TS en las sentencias ya reseñadas de abril de 2024: "... dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos pertenecientes en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos inter vivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes;..."

La carencia de personalidad jurídica determina que una disolución de comunidad sobre una pluralidad de bienes con adjudicaciones proporcionales a los haberes se realice tanto con adjudicaciones de bienes individuales a cada comunero como con adjudicaciones a algunos de los comuneros de determinados bienes en copropiedad. La comunidad que se disuelve ha desaparecido, no pervive, no tiene personalidad jurídica, aunque su extinción pueda dar lugar a nuevas comunidades.

3.-CUÁNDO HAY UNA DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD.

Y a dicho "patrimonio colectivo" se refiere expresamente el TS en las sentencias ya reseñadas de abril de 2024: "... dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos pertenecientes en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos inter vivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes;..."

En este contexto, conforme a las normas fiscales, art. 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico... 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 cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales."(...)

Las normas civiles aplicables son los arts. 400, 401 y 402 del CC.

4.- ELEMENTO ESENCIAL DE TODA DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD ES LA INTERVENCIÓN DE TODOS LOS COMUNEROS. LAS OPERACIONES ENTRE ALGUNOS

COMUNEROS, CUALQUIERA QUE SEA LA DENOMINACIÓN QUE SE LES ATRIBUYA SON TRANSMISIONES DE CUOTAS.

De lo expuesto ya se evidencia que toda disolución de comunidad presupone la intervención de todos los comuneros. Las operaciones que puedan realizar algunos comuneros entre sí, respecto de sus cuotas, aunque impliquen reducción del número de comuneros, son transmisiones de cuotas (además de resultar obvio del CC, lo refrenda la resolución de la DGSJFP de 20/12/2022) y, por tanto:

(I) Quedan sujetas a TPO o al ISD, según sean onerosas o gratuitas.

(II) Devengan el IIVTNU.

(III) Suponen alteraciones patrimoniales en el IRPF del comunero transmitente.

5.- CLASIFICACIÓN DE LAS DISOLUCIONES DE COMUNIDAD.

5.1.- Disolución total.

Negocio jurídico por el que todos los condueños de uno o más bienes cesan en la situación de copropiedad. El cese de la situación de copropiedad puede tener lugar:

.- En el caso de un único inmueble y que el mismo sea indivisible, mediante la adjudicación íntegra del mismo a uno solo de los comuneros, compensado onerosamente a los salientes (arts. 404, 406 y 1062 del CC).

.- En el caso de un único inmueble y que el mismo sea divisible, mediante la adjudicación a cada uno de los comuneros de partes del mismo con adjudicaciones proporcionales a los haberes, previas operaciones de segregación, división material o división horizontal.

.- En el caso de varios inmuebles, los mismos se repartan entre los comuneros mediante adjudicaciones proporcionales a los haberes o mediante una adjudicación a "uno/s" superior a su haber/es (exceso/s de adjudicación declarado/s), siempre que dicha adjudicación/nes se materialice/n en un único o varios bienes indivisibles y que la/s misma/s suponga/n la mínima desviación posible respecto de su haber.

Cumpliendo dichos presupuestos estamos civil y también fiscalmente ante una extinción de condominio.

5.2.- Disolución parcial objetiva.

Es extinción de condominio o disolución de comunidad la extinción parcial objetiva relativa a parte de los bienes de la comunidad donde todos los comuneros convienen en cesar en la indivisión respecto de determinados bienes de la comunidad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

.- Se realicen adjudicaciones proporcionales a los haberes o desiguales por indivisibilidad inevitable de los bienes objeto de extinción parcial a «uno» o a «unos», compensado onerosamente a los otros en proporción a sus haberes en los bienes que abandonan la comunidad.

.- Que las cuotas de los partícipes sobre los bienes respecto de los que subsiste la comunidad se mantengan inalterables, pues, en otro caso, estaríamos también ante una transmisión de cuotas subyacente.

Hoy puede afirmarse que es pacífica su admisión, pues además de la doctrina sentada por el TS en las fundamentales sentencias de abril de 2024, ya fueron admitidas por la sentencia del TS de 17/12/2020 (ROJ 4367/2020) y, más recientemente, por la DGT en consultas V3035-23, de 21/11/2023 y V2597-24, de 17/12/2024.

5.3.- Disolución parcial subjetiva.

Es extinción de condominio o disolución de comunidad la extinción parcial subjetiva por separación de un comunero que no desea permanecer en la comunidad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

.- Adjudicación proporcional a su haber o superior por indivisibilidad inevitable, compensando a los comuneros que permanecen a título oneroso por su cuota en el bien o bienes que se adjudica/n al saliente, con suplemento en metálico o en especie, sin perjuicio de la tributación que corresponda al pago en especie.

.- Que las cuotas de los que permanecen resulten proporcionalmente acrecentadas por la cuota del saliente en los bienes no afectados por la extinción parcial subjetiva (en otro caso, habría una transmisión de cuotas encubierta).

Pues bien, aunque el TS no se había pronunciado expresamente, la miraba con disfavor (sentencia del TS de 19/12/2022, ROJ STS 4894); y, aunque la DGT en ocasiones puntuales la había reconocido como tal (consultas V3007-19 y V1969-21), lo cierto es que el criterio predominante es hasta la fecha negacionista al considerar que no hay disolución de comunidad pues la comunidad “pervive” (consultas V1918-22, de 8/9/2022; V2556-24, de 11/12/2024; V0126-25, de 11/272025; y V0735-25, de 28/4/2025).

Más de acuerdo a las ya repetidas sentencias del TS de 26/4/2024 (rec. 6421/2022) y 30/4/2024 (rec. 7737/2022), hay disolución de comunidad y no otra cosa, sea total o parcial, cuando se ejercita y consume la facultad de división, por todos los comuneros o alguno/s de ellos, siempre que las adjudicaciones sean proporcionales a las cuotas ideales del/los saliente/s o contengan excesos de adjudicación declarados no sujetos conforme al art. 7.2.b) del TRITPAJD.

Además, en mi opinión, cualquier otra posición, colisiona frontalmente con el derecho civil (la acción de división puede ser ejercitada por un solo comunero y la comunidad de bienes carece de personalidad jurídica, es un mero “patrimonio colectivo”) y también con el derecho fiscal en sede de IRPF (no existe alteración patrimonial – art. 33.2 LIRPF).

6.- TRIBUTACIÓN DE LAS DISOLUCIONES DE COMUNIDAD CON ADJUDICACIONES PROPORCIONALES A LOS HABERES: INCIDENCIA EN AJD Y NO SUJECCIÓN EN IRPF NI IIVTNU.

En estos supuestos:

(I) AJD: Hay sujeción a esta modalidad, siendo sujeto/s pasivos los respectivos adjudicatarios y constituyendo la base imponible el valor correspondiente a los comuneros salientes en el o los inmuebles adjudicados (no, el total valor de los mismos) – arts. 29 Y 30 TRITPAJD y consulta DGT V1340-24, de 7/6/2024) -. Remarcar que:

.- Respecto de comuneros salientes compensados en dinero en ningún caso hay sujeción a AJD pues el pago de su haber en metálico no desencadena operación registral alguna.

.- La base imponible de cada adjudicatario no es el valor total del inmueble o inmuebles adjudicados, es solo la parte del valor correspondiente a la cuota de los salientes en el inmueble o inmuebles.

(II) IRPF: No existe alteración patrimonial – art. 33.2 LIRPF -. Añadir que, como bien resume la fundamental resolución del TEAC nº 02488/2017/00/00, de 07/06/2018, ello es así siempre que las adjudicaciones sean proporcionales a los haberes, sean los valores declarados en la disolución de comunidad, iguales, superiores o inferiores a los valores de adquisición en su día por los comuneros. Correlativamente, tampoco hay actualización de valores a efectos de posteriores alteraciones patrimoniales – se mantienen los valores de adquisición originarios. En este mismo sentido, sentencia TS de 10/10/2022, ROJ STS 3585/2022.

(III) IITNU: No hay sujeción, pues es unidireccional tanto en la doctrina jurisprudencial como administrativa que estamos ante un negocio determinativo o especificativo que no comporta transmisión que realice el hecho imponible.

Y, en fin, ello es así en todo caso, ya se trate de una disolución de comunidad de un único bien divisible, ya sea una disolución de una comunidad sobre una pluralidad de bienes, ya nos encontremos ante disoluciones de comunidades simultáneas sobre varios bienes (ver punto (IV) del apartado 1).

7.- TRIBUTACIÓN DE LAS DISOLUCIONES DE COMUNIDAD CON EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS NO SUJETOS A TPO POR SER ONEROSOS Y ESTAR FUNDADOS EN INDIVISIBILIDAD INEVITABLE.

7.1.- Requisitos.

(I) Debe el exceso estar fundado en indivisibilidad y ser inevitable (entendido como mínima desviación posible respecto a los haberes de cada comunero) –

sentencia del TS de 16/9/2020 (ROJ 2881/2020)- . La indivisibilidad puede ser física, jurídica o económica ("desmerezca mucho por su división" – 1062 CC -).

(II) Tiene la consideración de un solo bien indivisible la vivienda y su plaza/s de garaje/s y trastero/s (entendemos que un máximo de dos de dichos elementos, por referencia a la normativa del IRPF e IVA) . Así lo reconoce el TS en varias sentencias, aunque no sean anejos o estén vinculados y constituyan fincas registrales independientes: sentencia del TS de 9/7/2019, ROJ 2490/2019. Sin embargo, solo lo admite la DGT cuando sean anejos de la vivienda o estén vinculados "ob rem" a la misma (consulta V1392-23, DE 25/5/2023).

(III) Debe dicha adjudicación realizarse a favor de «uno», considerando «uno» a los cónyuges en gananciales cuando su cuota era ganancial – sentencias TS de 9/7/2019 y 26/3/2019 (ROJS 2490/2019 y 1058/2019) -. Admitido por fin por la DGT en consulta V0039-25, de 22/1/2025. En caso de adjudicación a dos, cónyuges casados en separación de bienes, con sus respectivas cuotas, no hay adjudicación a "uno", quedando sujeta a TPO (sentencia TS de 26/6/2019, ROJ 2297/2019).

(IV) Debe dicho exceso de adjudicación ser oneroso, pudiendo consistir su pago en dinero, asunción del préstamo hipotecario o en «especie» – sentencia del TS de 30/10/2019, número 1502/2019, ROJ 3480/2019 – .

7.2.- Tributación.

(I) AJD: Hay sujeción a esta modalidad, siendo sujeto pasivo el adjudicatario y constituyendo la base imponible el valor correspondiente a los comuneros salientes en el inmueble adjudicado (no el total valor de mismo) – arts. 29 Y 30 TRITPAJD, sentencia TS y consulta DGT V1340-24, de 7/6/2024) -. Remarcar que:

.- Respecto de comuneros salientes compensados en dinero en ningún caso hay sujeción a AJD pues el pago de su haber en metálico no desencadena operación registral alguna.

.- La base imponible de cada adjudicatario no es el valor total del inmueble o inmuebles adjudicados, es solo la parte del valor correspondiente a la cuota de los salientes en el inmueble o inmuebles (sentencias TS de 9/10/2018, ROJ 3634/2018; de 20/3/2019, ROJS 966,969 Y 970/2019; y de 4/10/2019, ROJ 3041/2019).

(II) IRPF: Hay alteración patrimonial para el/los comunero/s saliente/s, siempre que el valor actual sea distinto del valor de adquisición de la cuota (sentencia TS de 10/10/2022, ROJ STS 3585/2022, resolución TEAC nº 02488/2017/00/00, de 07/06/2018 y consulta, entre otras, de la DGT V3129-23, de 4/12/2023).

(IV) IIVTNU: Constituyen un supuesto de no sujeción (la más reciente, consulta DGT V0123-24, de 15/2/2024).

7.3.- Hechos imponibles adicionales en caso de que la compensación onerosa no consista en dinero: pago mediante asunción del préstamo hipotecario o “en especie”.

(I) Mediante asunción íntegra del préstamo hipotecario. De acuerdo a la sentencia del TS de 20/5/2025 (ROJ 1103/2020) puede suponer un hecho imponible adicional en AJD, siempre que dicha asunción por el adjudicatario y consiguiente liberación del comunero saliente conste aceptada por el acreedor hipotecario en escritura pública (consulta DGT V0027-23, de 11/1/2023). La consulta de la DGT V2802-21, de 16/11/2021 considera que la base imponible está constituida por la total responsabilidad hipotecaria de que el codeudor queda liberado, es decir, la parte que le correspondía del capital pendiente más los intereses y cualesquiera otros conceptos incluidos en la hipoteca.

(II) Mediante pago en “especie”, transmitiendo el adjudicatario al comunero saliente un inmueble de su propiedad. Aunque la consulta de la DGT V0724-23, de 24/3/2023, la considera permuta “contaminando” la extinción de condominio, contra el criterio del TS; entendemos que puede suponer un hecho imponible adicional a la extinción de condominio como dación en pago de deuda en TPO y así lo reconoce la más reciente consulta de la DGT V1071-24, de 21/5/2024, además de las repercusiones tributarias que supongan en el transmitente en IRPF e IIVTNU.

8.- TRIBUTACIÓN DE OTROS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS.

8.1.- Excesos de adjudicación declarados onerosos o gratuitos.

Tradicionalmente la práctica y la doctrina administrativa ha distinguido las siguientes especies:

a) Los excesos de adjudicación declarados gratuitos, considerando como tales los que no son compensados onerosamente por el beneficiario del exceso al titular del defecto. Los mismos se consideran transmisión lucrativa “inter vivos” sujeta al ISD del sujeto con defecto a favor del beneficiario del exceso; siendo, por tanto, sujeto pasivo éste último. El fundamento de su tributación en este tributo se encuentra en el art. 3.1.b) LISD al decir: “Constituye el hecho imponible: La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».

Por tanto, su tributación se ajusta a los siguientes parámetros:

(I) Sujeción para el beneficiario del exceso al ISD como donación y no a TPO. La base imponible está constituida exclusivamente por la parte del valor del inmueble correspondiente al exceso de adjudicación declarado.

(II) Alteración patrimonial en el IRPF del titular del defecto, sin que pueda generar pérdida patrimonial (art. 33.5 LIRPF y sentencia TS de 1274/2024, ROJ STS 2004/2024).

(III) Sujeción al IIVTNU, siendo sujeto pasivo el beneficiario del exceso (art. 106 TRLHL).

b) Los excesos de adjudicación declarados en que medie contraprestación onerosa que quedan sujetos a la modalidad de TPO, excepto los supuestos de indivisibilidad inevitable con adjudicación a uno en los términos expuestos. En consecuencia, su régimen fiscal es:

(I) Sujeción a TPO. La base imponible está constituida exclusivamente por la parte del valor del inmueble correspondiente al exceso de adjudicación declarado.

(II) Alteración patrimonial en el IRPF del titular del defecto, que puede generar pérdida o ganancia.

(III) Sujeción al IIVTNU, siendo sujeto pasivo el titular del defecto de adjudicación como transmitente oneroso (art. 106 TRLHL).

8.2.- Referencia a la sentencia del TS de 12/7/2022 (ROJ STS 3083/2022).

La misma contempla un supuesto de extinción de un condominio (al parecer cónyuges casados en separación de bienes, copropietarios), provocada por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación declarado derivado de la adjudicación íntegra de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no es compensado económicamente.

Y establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

(...) "TERCERO.- Jurisprudencia que se establece.

(...) "1) Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el animus donandi.

2) 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 de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD". (...)

A la vista de la sentencia del TS no es temerario afirmar que todos los excesos de adjudicación declarados sean o no compensados, deben reconducirse a la modalidad de TPO, con las consiguientes secuelas en su tributación:

a) Sujeción a la modalidad de TPO de los excesos de adjudicación declarados no fundados en indivisibilidad inevitable con adjudicación a uno.

b) No sujeción a la modalidad de TPO de los excesos de adjudicación declarados fundados en indivisibilidad inevitable con adjudicación a uno.

c) Posible incidencia en AJD, de referirse a inmuebles u otros bienes inscribibles y formalizarse en escritura pública de los excesos no sujetos a TPO.

En mi opinión no, la sentencia del TS abre las puertas para el debate y presenta determinadas fisuras, siendo la más grave el no haber abordado con mayor detenimiento la eventual inclusión o exclusión en el hecho imponible del ISD de los excesos de adjudicación declarados gratuitos.

Y es que estos excesos, no tipificados como tales en la normativa del ISD, pueden encontrar acomodo en la regulación del hecho imponible del ISD. En concreto en el artículo 1 LISD al establecer que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas; y, sobre todo, en el art. 3.1.b) ya reseñado.

Por otra parte, aunque no ha sido elemento esencial para la resolución por el TS, el mantener la ausencia de "animus donandi" ante un exceso de adjudicación declarado no compensado no me parece obvio, puesto que tal exceso y concordante defecto conllevan un enriquecimiento en el beneficiario y un empobrecimiento correlativo en el titular del defecto.

Finalmente, indicar que todos los supuestos de no sujeción en la modalidad de TPO de los excesos de adjudicación declarados (arts. 821, 829, 1056 y 1062 exigen la compensación onerosa del exceso) y el art. 32.3 RITPAJD, aunque no menciona expresamente dicha exigencia, en mi criterio, la da por supuesta.

9- EXTINCIONES DE CONDOMINIO CON MODIFICACIONES HIPOTECARIAS NECESARIAS.

Las modificaciones hipotecarias simultáneas y necesarias para verificar una extinción de condominio (segregaciones, divisiones materiales y divisiones horizontales), constituyen en principio actos sujetos a AJD; sin embargo, tal regla general ha sido excepcionada por el TS, caso de ser necesarias para la realización de una extinción y documentarse simultáneamente.

Considera el TS que en tales supuestos es redundante su tributación por AJD y que estamos ante una única convención sujeta, la extinción de condominio. Así, sentencias TS de 12 de noviembre de 1998, rec. 9406/1992; sentencia del TS de 18/10/2023, rec. 3891/2021; y sentencias del TS de 23 y 26/9/2024, recs. 1525/2023, 2669/2023 y 2024/2023. Dicho criterio también ha sido afirmado por el TEAC en resolución de 11-7-2019, rec. 1406/2016.

Sin embargo, la DGT se resiste obstinadamente a su aplicación: consultas de la DGT V0357-11, de 15-2-2011, DGT V1308-15, de 28-4-2015, DGT V1918-22, de 8/9/2022 y V3129-23, DE 4/12/2023.

10.- VALORES DE REFERENCIA Y EXTINCIONES DE CONDOMINIO.

10.1.- Funcionalidad del valor de referencia en la base imponible en el ITP y AJD.

A la vista de los arts. 10.2 (TPO), 25.4 (OS) y 30.1 del TRITP (AJD), “el valor de referencia previsto de la normativa reguladora del catastro inmobiliario” es la magnitud conformadora de la base imponible en el tributo cuando de inmuebles hablamos.

En consecuencia, sin perjuicio del combate del mismo y de los supuestos de inexistencia del “valor de referencia”, aunque formalmente exista (ver informe de noviembre del 2024), si el valor declarado es inferior al valor de referencia en las extinciones de condominio, ello solo obliga a autoliquidar cada hecho imponible por la modalidad que corresponda por el mismo, pero el valor de referencia no puede generar hechos imponibles por carecer de sustento normativo para ello.

Además, la normativa reguladora de los excesos de adjudicación, tanto en el ITP y AJD como en el ISD no ha sido alterada por la entrada en vigor y recepción normativa en ambos tributos del valor de referencia: se reconocen exclusivamente los excesos de adjudicación declarados en general y solo en particiones y sujetos a requisitos adicionales los excesos de adjudicación resultantes de la comprobación de valores (art. 7.2.B) TRITPAJD, 11.1., 33.3 RITPAJD y 27 LISD.

10.2.- Funcionalidad “extra legem” que atribuye la DGT al valor de referencia: puede generar excesos de adjudicación gratuitos sujetos al ISD no previstos en la normativa de ninguno de ambos tributos.

Las consultas de la DGT V0143-22, de 28/1/2022; V2597-24, de 17/12/2024; y V2556-24, de 11/12/2024 consideran que si el valor declarado es inferior al valor de referencia se genera un exceso de adjudicación que como no es compensado obviamente entre los comuneros pues es meramente ficticio tributa como donación del condueño con el presunto defecto a favor del condueño con el presunto exceso.

Recordemos que tal presunto exceso de adjudicación gratuito implícito por asimetría entre los valores declarados y los valores de referencia es ficticio y las ficciones en materia tributaria requieren norma con rango de ley, además de ser vistas con disfavor por la jurisprudencia. Recordemos la nulidad por sentencia del TC (194/2000) del art. 14.7 del TRITPAJD) de la ficción legal de donación como consecuencia de la comprobación de valores.

10.3.- ¿Qué hacer?

Entre tanto no se enerve este criterio que puede durar lo suyo, y que puede venir por el camino de la propia DGT que recupere la cordura o por el TEAC o por los juzgados y tribunales, conviene evitar extinciones de condominio con valores declarados inferiores a los valores de referencia salvo que sean estrictamente necesarias y con conocimiento previo de las eventuales repercusiones tributarias extraordinarias que del criterio administrativo se derivan.

11.- ENLACES A ANTERIORES ESTUDIOS E INFORMES DEL AUTOR SOBRE LA MATERIA PUBLICADOS EN LA WEB NOTARIOS Y REGISTRADORES

.- La tributación en el ITP y AJD de las disoluciones de comunidad (enero 2017)

.- Extinciones de condominio: estado de la cuestión (marzo 2022).

.- RESUMEN Y APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA JURISPRUDENCIA RECIENTE DEL TS SOBRE LAS EXTINCIONES DE CONDOMINIO CON APÉNDICE DEL TEAC (informe diciembre 2019)

.- TRIBUTACIÓN ADICIONAL POR AJD DE LA SUBROGACIÓN DE DEUDOR CON LIBERACIÓN EN PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS (informe enero 2021).

.- TRIBUTACIÓN ADICIONAL POR AJD DE LA SUBROGACIÓN DE DEUDOR CON LIBERACIÓN EN PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS, SEGUNDA PARTE (informe febrero 2021).

.- ¿CONSTITUYEN ALTERACIÓN PATRIMONIAL EN EL IRPF LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS FUNDADOS EN INDIVISIBILIDAD INEVITABLE PARA EL COMUNERO SALIENTE? (informe mayo 2021).

.- ¿Estamos ante el fin de la tributación en el ISD de los excesos gratuitos? (informe agosto 2022).

.- LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS FUNDADOS EN INDIVISIBILIDAD COMPENSADOS CONLLEVAN UNA ALTERACIÓN PATRIMONIAL EN EL IRPF DEL COMUNERO SALIENTE, SALVO QUE NO HAYA ACTUALIZACIÓN DE VALOR (informe octubre 2022).

.- Defensa de las extinciones parciales subjetivas de condominio (informe febrero 2023).

.- Extinciones de condominio: decisivas sentencias del TS (informe mayo 2024).

.- Extinciones de condominio con modificaciones hipotecarias (informe diciembre 2024).

.- Valor de referencia y extinciones de condominio (informe abril 2025).