

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059624

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de septiembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 3910/2015

SUMARIO:

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Extinción del condominio. Excesos de adjudicación por causa de la indivisibilidad del bien. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el caso que se analiza, se trata de determinar si la escritura pública que documenta la extinción total del condominio ordinario constituido sobre un bien inmueble indivisible, mediante un acto "inter vivos" de adjudicación del mismo a un comunero que abona al otro el importe de su cuota en metálico, está sujeta, o no, a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD. Pues bien, a tenor de lo previsto en el art. 7º.2.B) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), los excesos de adjudicación declarados se consideran en principio transmisiones patrimoniales, salvo que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento. Así, la contradicción que pone de manifiesto la resolución recurrida es la distinta interpretación que se hace de la salvedad o excepción contenida en el mencionado art. 7º.2.B) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD). Mientras la resolución recurrida entiende que el exceso de adjudicación derivado de la atribución de la totalidad del inmueble con abono en metálico, constituye a efectos fiscales un supuesto de sujeción pero con exención a la modalidad de TPO, y por tanto, no puede gravarse como acto jurídico documentado, en las otras resoluciones contradictorias se considera un supuesto de delimitación negativa del hecho imponible, y por consiguiente, al haber no sujeción a la modalidad de TPO, no existe la incompatibilidad establecida en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) y, por tanto, el documento notarial que cumple los requisitos establecidos en este mismo precepto, está sujeto a la cuota gradual por AJD. El Tribunal Central comparte la conclusión de la Directora recurrente en el sentido de que la ubicación sistemática del precepto controvertido dentro de los supuestos asimilados a hechos imponibles, nos obliga a concluir que las salvedades establecidas son casos de delimitación negativa del hecho imponible y, por tanto, con naturaleza jurídica de supuestos de no sujeción. Por lo tanto, en tanto en cuanto, la obligación de compensar al otro en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión estamos ante una operación no sujeta a la modalidad de TPO. En consecuencia, no existiendo incompatibilidad alguna de las establecidas en el artículo 31.2 del TR, y tratándose de una primera copia de escritura pública relativa a un bien inmueble que es inscribible en el Registro de la Propiedad y que tiene por objeto cosa valuable, el documento notarial está sujeto a la modalidad de AJD. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 61.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7, 10, 19, 22, 31 y 45.
RD 828/1995 (Rgto ITP y AJD), art. 61.
Código Civil, arts. 400, 404, 406 y 1.062.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en fecha 17 de septiembre de 2015, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Albareda n.º 18-20 , CP 41001 Sevilla (Sevilla), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 14 de agosto de 2014, por la que se resuelve la reclamación número 53/00616/2014.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- El día 31 de mayo de 2012 se formalizó escritura pública de extinción del condominio existente sobre una finca urbana (vivienda unifamiliar) con adjudicación de la misma a uno de los condóminos que compensa al otro en metálico. Copia de la citada escritura se presenta en la Agencia Tributaria de Andalucía el día 15 de junio siguiente, acompañada de autoliquidación por la cuota gradual del concepto Actos Jurídicos Documentados, Documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con ingreso de una cuota de 2.830,99 euros.

2.- Con fecha 7 de agosto de 2013, se presenta solicitud de rectificación de la anterior autoliquidación y, además, la devolución de los 2.830,99 euros ingresados. Al no dictar la Oficina gestora un acuerdo expreso y, transcurridos seis meses desde su presentación, la interesada entendió desestimada la solicitud.

3.- Contra este presunto acto desestimatorio, se deduce reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que (en adelante TEAR) que estima la reclamación, señalando en el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución que:

“La extinción del condominio, en cuanto mera especificación del derecho real de propiedad proporcional a la cuota de titularidad de cada condueño, no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, concepto transmisiones onerosas, tributando, en su caso, la documentación de mismo por la modalidad actos jurídicos documentados (art. 31 del Texto Refundido del Impuesto). Si se adjudican los bienes a uno de los cotitulares, se produce además un exceso de adjudicación sujeto en concepto de transmisión patrimonial onerosa, que no tributará en el supuesto de que se trate de un bien indivisible, de conformidad con el art. 7.2.B del Texto Refundido, en relación con el 1062 del Código Civil. En el presente caso, se trata de una escritura pública de extinción del condominio existente sobre una finca urbana (vivienda unifamiliar), con adjudicación a uno de los condóminos que compensa a metálico al otro por el exceso de adjudicación. La escritura se presentó acompañada de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, modalidad actos jurídicos documentados, con ingreso de la cuota correspondiente. El 7 de agosto de 2013 se ha presentado solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada y consiguiente devolución de lo ingresado. La Oficina gestora no ha dictado acuerdo expreso, por lo que, transcurridos seis meses, la interesada ha entendido desestimada la solicitud. Resulta cuestión pacífica que el bien, una vivienda unifamiliar, puede considerarse que es indivisible o, al menos, que desmerecería mucho por su división, por lo que la adjudicación al condómino, con exceso de adjudicación, no tributa por la modalidad transmisiones onerosas. Este Tribunal, siguiendo la reiterada doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sentencias, entre otras, de 14 de junio de 2007, 11 de abril de 2008 y 9 de abril de 2010), considera que, aún encontrándose la excepción de tributar por la modalidad transmisiones onerosas dentro de las normas destinadas a la delimitación del hecho imponible, ha de entenderse que no constituye, técnicamente, un supuesto de no sujeción sino de exención del impuesto, al tratarse de una operación que entra de lleno en el marco del hecho imponible del mismo, en la indicada modalidad transmisiones onerosas, con la consecuencia inherente de la incompatibilidad del gravamen documental establecida por el art. 31.2 del citado Texto Refundido. Por consiguiente, en nuestro caso, no tributa la escritura pública por actos jurídicos documentados y debe procederse a la devolución del importe ingresado mediante autoliquidación”.

Segundo:

Frente a la anterior resolución, la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por entender que, el criterio del TEAR, en concreto de su Sala de Sevilla (siguiendo la reiterada doctrina de la sala de lo contencioso-administrativo de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía), además de erróneo, es distinto al empleado para el mismo supuesto por las salas desconcentradas de Málaga y Granada del mismo TEAR. En síntesis, formula la recurrente las siguientes alegaciones:

En efecto, la Sala desconcentrada de Málaga en la resolución de 11 de abril de 2014 recaída en reclamaciones acumuladas nº 29/5491/2012 y 29/1719/2013) también en un supuesto de hecho de extinción del condominio de vivienda familiar señalaba que:

“...En cuanto a la sujeción de la operación a la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, cabe indicar que la no sujeción de la adjudicación de la vivienda a uno de los copropietarios a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitirá la aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos

documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD...”.

La Sala de Granada, en resolución de 5 de septiembre de 2014 recaída en las reclamaciones acumuladas nº 23/1866/2012 y 23/0300/2013, establece que:

“...En conclusión, entendemos que la extinción de condominio en donde el exceso de adjudicación se produzca porque existan bienes indivisibles y ello determine su no tributación como Transmisión Patrimonial Onerosa sí está sujeto al gravamen de Actos Jurídicos Documentados porque la liberación de tributación de ese exceso de adjudicación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas constituye un supuesto de no sujeción y no es un caso de exención, en contra de lo que se alega por la parte reclamante. Ello obliga a confirmar la liquidación girada”.

El criterio de la Sala de Sevilla no puede considerarse correcto, en primer lugar, porque la ubicación sistemática del precepto controvertido dentro de los supuestos asimilados a hechos imponible, nos obliga a concluir que las salvedades establecidas son casos de delimitación negativa del hecho imponible y, por tanto, con naturaleza jurídica de supuestos de no sujeción. En segundo lugar, el criterio de que nos hallamos ante un verdadero supuesto de no sujeción (y no de sujeción con exención) lo ha venido sosteniendo reiteradamente la Dirección General de Tributos y la generalidad de los Tribunales Económico-Administrativos (TEAR de Madrid en resolución de 23-02-2010 o el de Castilla-León en la de 25-05-2010). También es mantenido por el TSJ de Valencia en sentencia nº 609/2010 de 7 de junio y por el TSJ de Madrid en su sentencia de 26 septiembre 2012 (rec. nº 61/2010), esta última oponiéndose expresamente a la doctrina de la sala de Sevilla del TSJ Andalucía.

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2010 dictada en recurso de casación en interés de la Ley nº 21/2008, que viene a traer a colación la reiterada STS de 28 de junio de 1999 y cuya interpretación por la Sala de Sevilla del TSJ de Andalucía (que después sigue el TEAR de Sevilla) es el origen de la controversia que con este recurso se intenta dilucidar, dice en su fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

“(.....) siendo de significar que por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999, ha considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también niega la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a uno o varios comuneros con obligación de compensar al resto con metálico. Ahora bien todo lo anterior no excluye la modalidad gradual de los documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos documentados si concurren los requisitos que establece el art. 31.2 del Texto Refundido de 1992”.

Por otra parte, la Directora recurrente estima necesario añadir dos matizaciones:

La primera se refiere a que, en el caso del otorgamiento de escritura pública de partición y adjudicación de comunidad hereditaria, sí es cierto que no está sujeto a la cuota gradual de AJD por la incompatibilidad entre el Impuesto sobre Sucesiones y la cuota gradual del gravamen documental. Así lo entiende el TEAC en resolución de 18 de noviembre de 2009 en resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 00-3153-09.

La segunda matización consiste en que, a su juicio, hay que diferenciar la extinción total del condominio, de las llamadas extinciones parciales, en las que después del acto jurídico en cuestión, persiste más de un comunero en la copropiedad del bien. Considera la Directora que el Tribunal Supremo, después de lo que lo que califica de una línea dubitativa sobre la materia, ha terminado sentando el criterio de que cuando por efecto de la operación descrita, la comunidad no desaparece, lo que realmente se ha producido es una transmisión de cuotas dentro de la comunidad de bienes y, por tanto, no se trata de la situación prevista en el artículo 7.2 B) del Texto Refundido, sino que la operación tiene su asiento en el apartado uno del dicho artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de “bienes y derechos” que integren el patrimonio.

Por todo lo anterior, la Agencia Tributaria de Andalucía propone al Tribunal Económico-Administrativo Central que fije el siguiente criterio:

Al amparo del primer párrafo del artículo 7.2.B del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con el párrafo primero del artículo 1062 del Código Civil, los excesos de adjudicación declarados, originados en el otorgamiento de escritura pública de extinción total de condominio de bien indivisible o que desmerezca mucho por su división, están no sujetos a la modalidad de

Transmisiones Patrimoniales Onerosas del citado Impuesto. Consecuentemente y en la medida en que también cumple el resto de requisitos del artículo 31.2 del mismo Texto Refundido, la escritura de extinción de condominio está sujeta a la cuota gradual de documentos notariales del concepto Actos Jurídicos Documentados.

Por excepción, la escritura pública de partición y adjudicación de una comunidad hereditaria, al documentar adquisiciones "mortis causa" que están sujetas al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no tributa, por razón de su incompatibilidad, por la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, y ello con independencia de que en la citada partición hereditaria, existan, o no, bienes indivisibles o que desmerezcan mucho por su división o, si eventualmente existen, se pongan de manifiesto, o no, excesos de adjudicación.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Este precepto, desarrollado por el artículo 61.3 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 mayo, abre la posibilidad a que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario, puedan ser recurridas con un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cuando la finalidad primordial sea la de unificar criterios y declarar la doctrina procedente en Derecho ante la existencia de fallos contradictorios entre los propios Tribunales Regionales o Locales o entre estos y la doctrina del Tribunal Central. Se trata, con este medio de impugnación de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico administrativa en única instancia o con el recurso de alzada, sino sólo cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones específicamente enfrentadas. De ahí el protagonismo que en este cauce impugnativo excepcional asume *la contradicción de los criterios de las resoluciones*, incluso sobre la propia ilegalidad de la que hubiere sido objeto de impugnación. También resulta necesario que exista un claro sentido en el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia; criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los Tribunales Económico Administrativos Regionales. Sólo en el caso de que los criterios alegados y/o en su caso las resoluciones que los contengan como incompatibles sean realmente contradictorias con la resolución recurrida, podrá el Tribunal Central declarar la doctrina correcta y, cuando preciso sea y por exigencias de la declaración, unificar criterio.

Segundo:

De conformidad con lo razonado en el fundamento de derecho anterior, no cabe con ocasión del presente recurso entrar a analizar supuestos de disolución y partición de comunidades hereditarias o de extinciones parciales del condominio a los que la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía se refiere en las matizaciones alegadas, y ello, por ser distintos al criterio de la resolución ahora recurrida.

Así pues, teniendo en cuenta el supuesto de hecho contemplado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en la resolución impugnada, la única cuestión controvertida que puede plantear en el presente recurso es la siguiente:

Determinar si la escritura pública que documenta la extinción total del condominio ordinario constituido sobre un bien inmueble indivisible, mediante un acto "inter vivos" de adjudicación del mismo a un comunero que abona al otro el importe de su cuota en metálico, está sujeta, o no, a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre TPO y AJD.

Tercero:

Para centrar adecuadamente el objeto del debate, debemos partir de la cita del artículo 7 del 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 (en adelante, TRLITPAJD), el cual dispone:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

Por su parte, el artículo 31.2 del mismo texto legal determina en su párrafo primero que *“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.º 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”.*

En cuanto a la disolución de comunidades de bienes, el artículo 61 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece en su apartado 2 que *“La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre **que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad**, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados”.*

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

Por otra parte, para las comunidades de bienes no hereditarias la remisión al citado precepto se deriva de lo dispuesto en el artículo 406 del Código Civil según el cual: *“Serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia”.*

Pues bien, la contradicción que pone de manifiesto la resolución recurrida (siguiendo a la sala de Sevilla del TSJ Andalucía) en relación con el criterio de otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales (que a su vez siguen la doctrina de las otras Salas del mismo TSJ Andalucía) es la distinta interpretación que se hace de la salvedad o excepción contenida en el art. 7.2. B) del Rdleg 1/1993. Así, mientras la resolución recurrida entiende que el exceso de adjudicación derivado de la atribución de la totalidad del inmueble con abono en metálico, constituye a efectos fiscales un supuesto de sujeción pero con exención a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y por tanto, no puede gravarse como acto jurídico documentado, en las otras resoluciones contradictorias se considera un supuesto de delimitación negativa del hecho imponible, y por consiguiente, al haber no sujeción a la modalidad de TPO, no existe la incompatibilidad establecida en el artículo 31.2 del Texto Refundido y, por tanto, el documento notarial que cumple los requisitos establecidos en este mismo precepto, está sujeto a la cuota gradual por AJD.

Cuarto:

El régimen de tributación de la disolución de comunidades y la incompatibilidad con la cuota gradual de la modalidad de AJD a que se refiere el citado artículo 31.2 del TRLITPAJD es claro cuando la comunidad tenga la consideración de sociedad (artículo 19 y 22) o se trate de la disolución de una sociedad conyugal pues, en el

primer caso, la disolución estaría sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias y en el segundo, a la modalidad de TPO, aunque exenta según el artículo 45.I.B) 3. de dicho texto Legal. Al ser estas figuras impositivas incompatibles con la modalidad de AJD, la escritura que las documenta no queda sujeta a la misma. Sólo la no sujeción a las otras modalidades del Impuesto permite la sujeción a la modalidad de AJD.

Con respecto a la modalidad TPO del ITP y AJD, como regla general, no se encuentra sujeta la disolución de comunidades de bienes siempre que no se produzcan excesos de adjudicación, por ajustarse ésta a la cuota de participación de cada uno de los comuneros adjudicatarios y siempre que a cada uno de estos se le adjudique la titularidad exclusiva y separada de una parte concreta y específica del bien o derecho sobre el que recae la situación de comunidad.

Sin embargo, estas premisas no se dan en aquellos casos en los que la disolución de la comunidad produce excesos de adjudicación, esto es, a un comunero se le adjudican bienes por un valor superior al de su cuota, generándose el correlativo defecto de adjudicación en otro comunero. El exceso de adjudicación a favor de alguno de los comuneros sí puede quedar sujeto a la modalidad de TPO. Para ello deben concurrir los siguientes requisitos:

1).- Que el exceso tenga causa onerosa, de forma que el comunero que se beneficie del mismo compense económicamente, en dinero o en especie, al comunero que sufra el correlativo perjuicio en la adjudicación. Si el exceso se produce a título gratuito, sin compensación alguna, el hecho imponible realizado quedaría sujeto al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2).- Que el exceso no resulte gravado por IVA, toda vez que resulta incompatible.

3).- Que se trate de un exceso de adjudicación declarado por los propios sujetos pasivos. El artículo 7.2.B) de TRLITPAJD sólo grava los excesos de adjudicación declarados, pero no los comprobados, sin perjuicio lógicamente, de que sea el valor comprobado por la Administración de este exceso de adjudicación declarado el que sirva para calcular la base imponible del impuesto al estar ésta constituida por el valor real (art. 10).

4).- Que el exceso de adjudicación sea evitable. Un exceso de adjudicación es inevitable cuando los comuneros se ven compelidos a realizar una adjudicación desproporcionada a la cuota de participación de alguno de ellos como consecuencia del carácter indivisible del bien o bienes que integran la comunidad.

Como este TEAC señalaba en su resolución 00/00591/2010 dictada en unificación de criterio con fecha 29-09-2011:

“CUARTO: (...). En los cuatro casos, los excesos de adjudicación que se producen son ajenos a la voluntad de los herederos/comuneros, y se producen bien por las características de la cosa, bien porque la voluntad del testador determina un exceso que los herederos no pueden eludir. Se trata por tanto de excesos de adjudicación inevitables y es esta cualidad de los excesos la que subyace en la exoneración de los casos concretos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, convirtiéndose tal inevitabilidad en el eje de la no tributación por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa, manifestada unas veces en forma de indivisibilidad material, funcional o jurídica, o incluso en su variante de desmerecer mucho su valor con la división (que a estos efectos se transforma en un bien indivisible de facto), y, otras veces, manifestada en forma de respeto a la voluntad del testador (...).”

Es decir, la indivisibilidad que motiva el carácter inevitable del exceso puede ser de tipo:

- legal: cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico (por ejemplo, unidades mínimas establecidas en normativa urbanística).

- material: cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien;

- económica o funcional: cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien.

5).- Que el exceso de adjudicación, aun siendo inevitable se compense en especie y no en metálico.

Cuando la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, ésta debe llevarse a cabo necesariamente mediante la adjudicación a uno de los comuneros abonando al otro el exceso en dinero. Tal compensación en metálico no constituye un exceso de adjudicación sino una obligada consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común, por lo que no debe considerarse que exista compra de la otra cuota, sino respeto a la equivalencia que ha de guardarse en la división de cosa común. Esto es, conceptualmente no se reputan como un exceso de adjudicación propiamente dicho o verdadero, sino como un acto de disolución a todos los efectos y, por tanto, como una especificación de un derecho preexistente que no implica traslación del dominio, ni a efectos civiles, ni a efectos fiscales. La disolución y los excesos de adjudicación inevitables que se produzcan como consecuencia de ella, son la misma operación.

En definitiva para que un exceso de adjudicación declarado no quede sujeto a la modalidad de TPO es necesario que sea inevitable y que, además, se compense en metálico.

Quinto:

Los preceptos del TRLITPAJD anteriormente transcritos, han sido interpretados por el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de junio de 1999 (Rec. n.º 8138/1998) en la que se afirma lo siguiente:

*“.....La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la **transformación del derecho** de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero **en proporción a su interés** en la comunidad de las partes resultantes **no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente**. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 CC)- **la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el artículo 450 del Código Civil y **no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales**. Por lo demás, el hecho de que el artículo 7.º 2 B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, «los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil ...» y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comunero]. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del artículo 24 de la Ley General Tributaria -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995 de 20 de julio-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias”.***

Partiendo de las anteriores consideraciones, este Tribunal Central comparte la conclusión de la Directora recurrente en el sentido de que la ubicación sistemática del precepto controvertido (artículo 7.2.B) del TRLITPAJD dentro de los supuestos asimilados a hechos imposables, nos obliga a concluir que las salvedades establecidas son casos de delimitación negativa del hecho imponible y, por tanto, con naturaleza jurídica de supuestos de no sujeción.

En el caso de la resolución que analizamos en este recurso, la escritura pública documenta la extinción de un condominio constituida sobre un inmueble (vivienda familiar construida sobre parcela) al amparo de lo establecido en el artículo 404 del Código Civil, mediante la adjudicación de dicho inmueble a uno sólo de los dos condueños que compensa al otro en metálico el valor del 50% de dicho inmueble, esto es el importe exacto de su cuota de participación en la comunidad. Así, La mitad de la deuda hipotecaria pendiente de 27.957,8 euros más los 90.000 euros abonados al otorgar la escritura pública suponen los 117.957,8 euros equivalentes a la mitad del valor declarado del inmueble por importe de 235.915,60 euros.

En tanto en cuanto, como señala el Tribunal Supremo en su sentencia ya invocada de 28 de junio de 1999, esta obligación de compensar al otro en metálico no es un “exceso de adjudicación”, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de

arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión (que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar ex artículo 400 del Código Civil) estamos ante una operación no sujeta a la modalidad de TPO. En consecuencia, no existiendo incompatibilidad alguna de las establecidas en el artículo 31.2 del TR, y tratándose de una primera copia de escritura pública relativa a un bien inmueble que es inscribible en el Registro de la Propiedad y que tiene por objeto cosa valuable, el documento notarial está sujeto a la modalidad de AJD.

En el mismo sentido, puede invocarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 60080/2012 de 26 septiembre (Rec. n. 61/2010) que establece en su Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

“.....Pues bien, el TEAR sostiene y la parte demandante así autoliquidó, que el "exceso de adjudicación" por el cual la recurrente tuvo que abonar a la otra partícipe la cantidad de 180.000 euros, no está sujeto al ITP modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación del art. 7.2.B) del RDL 1/1993 . Y esto es precisamente lo que se afirma en la STS de 28 de junio de 1999 que cita el recurrente en la demanda, aunque ahora modifique su criterio afirmando que se trata de un supuesto de exención en lugar de no sujeción.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de junio de 1999 indica que "(...)

Pues bien, el hecho que la adjudicación que nos ocupa, conforme a la referida doctrina jurisprudencial, no pueda ser calificada jurídicamente como una transmisión patrimonial no equivale a admitir como válida la tesis del recurrente. Así, se trata de un supuesto de no sujeción, por lo que concurre uno de los requisitos del art. 31.2 del RDL 1/1993, no siendo válida la calificación jurídica de exención propugnada por el recurrente, basada en una sentencia del TSJ de Andalucía (sede Sevilla), que así lo afirma y que esta Sala no comparte, por carecer de sustento legal ni jurisprudencial. Así las cosas, reiteramos, el hecho de afirmar que no nos hallamos ante una transmisión patrimonial a los efectos de tributar por ITP, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, no significa que no concurren los requisitos del art. 31.2 y tribute por AJD. Y así sucede en el caso de autos, lo que por otra parte no se discute por la recurrente, pues se trata de una primera copia de escritura pública que tiene un objeto valuable (los 180.000 euros abonados para compensar el "exceso de adjudicación"), conteniendo un acto no sujeto a ITP e inscribible. Por tanto, aunque no se considere un acto jurídico autónomo o principal a efectos de ITP, sí reúne los requisitos precisos para tributar por AJD, por lo que el recurso debe ser desestimado”.

Igualmente, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su sentencia núm. 1121/2014 de 16 diciembre (Rec.nº. 736/2013) parte de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de junio de 1999 y para resolver la controversia planteada establece en su Fundamento de Derecho Cuarto:

*“De lo anterior podemos concluir que tanto en el supuesto de división de la cosa común mediante la adjudicación a cada comunero de la cuota que le corresponde como en el supuesto de bien indivisible y adjudicación a uno de los comuneros que compensa a los demás no existe una verdadera transmisión gravada en el artículo 7 del 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. **Estamos ante supuestos de no sujeción** al tratarse de una delimitación o aclaración del hecho imponible definido en el artículo 7 , es decir, que no se realiza el hecho imponible definido en el precepto mencionado y no nace la obligación tributaria principal de pagar la cuota tributaria. Por ello, la disolución de la comunidad formalizada en la escritura pública de fecha 20-12-2007 no está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, **pero no estamos ante una exención sino ante un supuesto de no sujeción o no realización del hecho imponible.**”*

Efectivamente, conforme a la doctrina contenida en las sentencias anteriores, en la regulación del Texto Refundido, no existe obstáculo para que la disolución de la comunidad que no está gravada en la modalidad de TPO se subsuma en el hecho imponible de la modalidad de AJD al cumplirse con todos los elementos que definen el hecho imponible en esta última.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**,

ACUERDA

Estimarlo en parte fijando como criterio el siguiente:

En la extinción total del condominio, los excesos de adjudicación declarados que obedezcan al carácter de indivisible del bien adjudicado o que desmerezca mucho por su división, cuando la compensación por el condueño adjudicatario del bien se materialice en metálico, no están sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. Consecuentemente, y en la medida en que se cumplan el resto de requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, el documento notarial, esto es, la escritura pública en que se formaliza la extinción del condominio, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del mismo Impuesto.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.