

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA*Sentencia n.º 654/2025 de 16 de octubre de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 15114/2024***SUMARIO:**

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Excesos de adjudicación. En este caso, se recurre la liquidación por el concepto de donación derivado de la cantidad percibida en exceso por la compensación de un exceso de adjudicación realizado en favor de un comunero a otro en la extinción de una comunidad de bienes integrada por una farmacia. La resolución del TEAR señala que el contenido de la escritura pública de disolución de la comunidad de bienes, adolece de poca claridad, se colige que, finalmente, en la adjudicación al socio B se le estaba compensando no sólo por el valor contable de su participación, sino también por la diferencia entre el valor de mercado (1.026.192,76) y el valor contable (866.192,76 euros) de la comunidad de bienes, diferencia que asciende a esos 160.000 euros. A pesar de ello, la recurrente no percibió el 50% del valor de mercado de la comunidad de bienes, que sería de un importe de 513.096,38 euros, sino un importe de 564.240,80 euros. Por tanto, existiría una cantidad de dinero entregada en exceso a favor del socio A de 51.144,42 euros, que debería tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en concepto de donación. La Sala desestima el recurso y confirma la liquidación tributaria que determinó que había una transmisión de carácter gratuito que debe tributar como una donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. No resulta aplicable la STS de 12 de julio de 2022, rec. n.º 6557/2020 dada la falta de identidad con este supuesto, porque allí se descartó "el carácter de donación por la falta de animus donandi y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar", añadiendo que la razón de ello es que en un convenio bilateral ya acordado entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y con ello el patrimonio común, no puede estar presente el carácter de donación. Por ello, la operación tampoco puede quedar sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, como demandaba de manera subsidiaria el recurrente.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**SENTENCIA****T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4****A CORUÑA****SENTENCIA: 00654/2025**

-

Equipo/usuario: SB

Modelo: [N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA](#)

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal**N.I.G:**15030 33 3 2024 0000302**Procedimiento:**PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015114 /2024 /**Sobre:**ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA**De D./ña. Valentina****ABOGADO**ALICIA MARIA LORENZO UCHA**PROCURADOR**D./D^a. SUSANA SANCHEZ BARREIRO**Contra**D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA**ABOGADO**ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD**PROCURADOR**D./D^a. ,**PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO**

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

Síguenos en...



SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.ª

D. JUAN SELLÉS FERREIRO-PDTE.

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.ª MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a dieciséis de octubre de dos mil veinticinco

En el recurso contencioso-administrativo número PO 15114/2024 interpuesto por Dña. Valentina, representada por la procuradora Dña. SUSANA SANCHEZ BARREIRO, bajo la dirección letrada de Dña. ALICIA MARIA LORENZO UCHA, contra la resolución de la Inspectora Jefe Adjunta de los Servicios Centrales de Inspección Tributaria de la Axencia Tributaria de Galicia (Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia) por la que confirma la liquidación propuesta en el acta de disconformidad, por un importe de 40.600,45 euros, , por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto Donaciones.

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, es parte codemandada la CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA XUNTA DE GALICIA.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.-Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.-No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.-En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo en la cantidad de 19.539,78 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se impugna en el presente procedimiento ordinario la [resolución dictada en fecha 15 de diciembre de 2023 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia](#) en las reclamaciones económico - administrativas NUM000; NUM001 interpuestas por doña Valentina interpuestas contra la resolución de la Inspectora Jefe Adjunta de los Servicios Centrales de Inspección Tributaria de la Axencia Tributaria de Galicia (Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia) por la que confirma la liquidación propuesta en el acta de disconformidad, por un importe de 40.600,45 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto Donaciones.

Impugna la recurrente la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia con base en que, la cantidad percibida en exceso por aquélla responde a la compensación de un exceso de adjudicación realizado en favor del otro comunero, don Bernabe.

A la vista del expediente administrativo se constata que conforme escritura pública de disolución de Comunidad de Bienes de 7 de agosto de 2015, D. Bernabe y Dª Valentina, como únicos socios de la entidad " DIRECCION000 C.B" domiciliada en A Pontenova (Lugo) DIRECCION001, como titulares de la oficina de farmacia, instalada y en pleno funcionamiento, en DIRECCION002 Pontenova (Lugo) proceden a la disolución de la comunidad de bienes, practicando las siguientes adjudicaciones :

A D. Bernabe :

La totalidad de los bienes y derechos de la oficina de farmacia, con sus derechos facultades y todas sus obligaciones, comprometiéndose expresamente en este acto a efectuar los abonos de las deudas que la comunidad de bienes tiene contraídas con los siguientes acreedores.:

a) Con la entidad Banco de Sabadell S.A por importe de 478.190,53 euros.

b) Con Dª Valentina y D. Bernabe por importe de 7.171, 13 euros a cada uno, resultando un global de 14.342,26 euros.

c) Con D. Leonardo y Doña Isidora por importe de 50,000 euros.

Síguenos en...



d) Con D. Agapito por importe de 50,000 euros.

e) Con D^a Lucía por importe de 100,000 euros.

El valor global de esta adjudicación, incluidas deudas, es de 866.192,76 euros, y el valor neto de esta adjudicación es de 171,529,79 euros.

A D^a Valentina:

a) La subrogación de D. Bernabe como deudor único de los préstamos referidos en la adjudicación anterior, produciendo la liberación de la adjudicataria en virtud de las escrituras que se otorgan a continuación, correspondiendo, a este concepto, la cantidad en la que se releva a la adjudicataria el importe de 347.331,48 euros

b) La subrogación de D. Bernabe como deudor único de las deudas que componen la cuenta de acreedores comerciales y otras cuentas a pagar, por importe, correspondiente a la adjudicataria de 56.569,67 euros.

c) La cantidad de 160.340,00 euros, que D. Bernabe abona del siguiente modo:

- 1.880,92 euros, el día 1 de agosto de 2015 mediante traspaso a la cuenta de D^a Valentina, cuyo justificante exhiben y se incorpora a la escritura.

-158.459,08 euros mediante cheque nominativo bancario de Banco Caixa Geral del que el notario deduce testimonio para incorporar a la escritura

Esta cantidad se entrega como compensación de cualquier relación económica o profesional que pudiera subsistir

El valor de esta adjudicación es de 564. 240,80 euros.

La situación de la " DIRECCION000 C.B." según balance y cuenta de pérdidas y ganancias, arroja un valor global de 866.192,76 euros, siendo la participación de los comuneros por mitad, correspondiendo a cada uno de ellos un saldo ideal de 433.096,38 euro.

Al subrogarse don Bernabe en la parte de los préstamos y deudas con acreedores que correspondería a doña Valentina (403.913,81 euros), la diferencia - 29.182,57 euros- sería la cantidad que tendría que abonar el señor Bernabe a la aquí recurrente para equilibrar al 50% el valor de la cuota parte del que es titular cada comunero..

Sin embargo, el señor Bernabe abona una suma mayor, en concreto, 160.340 euros.

La ATRIGA consideró que ese exceso ha de tributar por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia estima en parte la reclamación económico- administrativa con base en que , si bien el contenido de la escritura pública de disolución de la comunidad de bienes, adolece de poca claridad, se colige que, finalmente, en la adjudicación a Doña Valentina se le está compensando no solo por el valor contable de su participación, sino también por la diferencia entre el valor de mercado (1.026.192,76) y el valor contable (866.192,76 euros) de la Comunidad de Bienes, diferencia que asciende a 160.000 euros.

A pesar de ello, la recurrente no ha percibido el 50% del valor de mercado de la CB, que sería de un importe de 513.096,38 euros, sino un importe de 564.240,80 euros.

Existiría, por tanto una cantidad de dinero entregada en exceso a favor de la aquí demandante de 51.144,42 euros, que debería tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en concepto de donación.

A fin de ilustrar el debate conviene hacer una serie de puntualizaciones.

Según el [artículo 392 del Código Civil](#), «hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece "pro indiviso" a varias personas».

Pues bien, la extinción o disolución de la comunidad implica la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación. Ahora bien, esa adjudicación no constituye una auténtica transmisión, pues no atribuye al comunero algo que no tuviese con anterioridad; sino que, tal y como ha reiterado el Tribunal Supremo, «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» ([sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, n.º de rec. 8138/1998, ECLI:ES:TS:1999:4571](#)).

En cualquier caso, se considera que existe una única comunidad sobre una universalidad de bienes en el caso de la sociedad de gananciales o de una comunidad de bienes que realice actividades económicas

Síguenos en...



(tanto si se ha constituido inter vivos como mortis causa), a las que se refiere el artículo 22 de la LITPyAJD. Lo mismo ocurriría en el caso de la comunidad hereditaria en general, aunque no desarrolle actividades económicas, que sería la constituida por los herederos del causante mientras no se haya adjudicado el caudal relicto (desde que los llamados a suceder aceptan la herencia y hasta su adjudicación).

Los excesos de adjudicación se producen cuando en la división de la cosa común uno de los partícipes recibe más de lo que le corresponde de conformidad con su participación o cuota en la totalidad.

Conforme al artículo 7 de la LITPyAJD, son transmisiones patrimoniales las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Y, en particular, se considerarán como tales [apartado 2.B) del precepto] 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.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio».

Cuando la disolución del condominio se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que corresponda en proporción a su cuota de participación en la cosa común, sin originarse excesos de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.

Sin embargo, la escritura pública de disolución de la comunidad quedará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, cuando concurren los cuatro requisitos que especifica el artículo 31.2 de la LITPyAJD:

Como regla general, según el artículo 7.2.B) de la LITPyAJD, los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, salvo las excepciones legalmente previstas. Por tanto, el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a) de la LITPyAJD, deberá tributar por el valor del exceso recibido.

Ahora bien, cuando el exceso surja de dar cumplimiento a lo previsto en los [artículos 821, 829, 1056.2 y 1062.1 del Código Civil](#) o a disposiciones del derecho foral basadas en el mismo fundamento, no existirá tributación por el ITPyAJD.

Se trata de normas que responden al principio general que determina que cuando la cosa común sea indivisible, por su naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Entonces, ese exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) de la LITPyAJD, por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 de la LITPyAJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

Los supuestos de los [artículos 821, 829, 1056.2 y 1062.1 del CC](#), en los que este precepto exceptúa de tributación en el ITPyAJD del exceso de adjudicación, serían los siguientes: reducción de un legado consistente en una finca que no admita cómoda división, señalamiento de la mejora en cosa determinada cuyo valor exceda del tercio de mejora, realización de la partición de los bienes por el propio testador que quiera preservar indivisa una explotación económica o mantener el control de una sociedad de capital y adjudicación de una cosa hereditaria indivisible o que desmerezca mucho por su división a uno de los causahabientes.

La aplicación de esta regla especial exige, por tanto, la indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.

A este respecto, los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como un bien que, si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división.

Cuando se trate de una comunidad sobre varios bienes, habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar su indivisibilidad, puesto que, aunque cada uno de los bienes, considerados individualmente, pueda tener la condición de indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, de modo 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, de ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evitase el exceso o lo minorase, si no se lleva a cabo, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro que determinaría la sujeción al impuesto.

Síguenos en...



La adjudicación a un solo comunero supone la extinción de la comunidad al desaparecer la cotitularidad sobre la propiedad del bien

De no mediar compensación, la transmisión tendrá carácter gratuito y la Dirección General de Tributos indica que tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido.

Así resulta del artículo 3.1.b) de la LISD, según el cual constituirá el hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

En el presente caso, nos encontramos con que lo que es objeto de división es una comunidad de bienes sobre una oficina de farmacia.

Las oficinas de farmacia son establecimientos sanitarios privados de interés público y, desde el punto de vista tributario, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, su transmisión es inscribible en la sección 5ª "otros bienes muebles registrables" del Registro de Bienes Mobiliarios, conformando el otorgamiento de la primera copia de la escritura pública acto sujeto y no exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de actos jurídicos documentados

Dicho esto, no cabe duda de que, si bien la oficina de farmacia es física y jurídicamente divisible, dicha división redundaría en un claro perjuicio económico desde el punto de vista de su valor, por lo que estaríamos ante el supuesto del [art. 1062 del Código Civil](#).

La valoración que hace la ATRIGA se ajusta a Derecho por cuanto parte de los valores declarados por los comuneros y el balance de la comunidad de bienes, determinando la existencia de una desproporción en el exceso de adjudicación que califica correctamente como liberalidad sujeta, por tanto, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si, como se dice, el valor de la participación se ha actualizado a valor de mercado, ello vulneraría lo dispuesto en el art.33.2, norma imperativa conforme a la cual se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio en los supuestos de división de la cosa común.

SEGUNDO.- Sostiene la demandante, con carácter subsidiario, que de considerar que , en la división , se ha realizado un exceso de adjudicación -sobre su cuota- desproporcionado con su porcentaje de participación en la comunidad (50%) este exceso- que el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia cifra en 51.144,42 euros- debería tributar, no por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como sostiene la ATRIGA al asimilarlo a una donación , sino por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales .

A este respecto, procede traer a colación la consulta V0456-24 de 19 Marzo 2024 de la Dirección General de Tributos del siguiente tenor:

"DESCRIPCIÓN

La consultante posee un inmueble junto con dos hermanos. Quiere adjudicarse ella el inmueble. El exceso que se produce en esta adjudicación no se va a compensar.

CUESTIÓN

Tributación de la operación.

CONTESTACIÓN

En cuanto a la tributación de la operación planteada, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en adelante TRLITPAJD:

«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 exigírsele 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.».

Síguenos en...



El artículo 7 regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, disponiendo en sus apartados 1.A) y 2.B), párrafo primero, lo siguiente:

«Artículo 7

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.

(...).

De los artículos del [Código Civil reseñados, y por lo que aquí interesa, hay que destacar el artículo 1.062 que establece en su párrafo primero](#), que: "Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero."

Respecto a la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el artículo 31 del TRLITPAJD determina lo siguiente en su apartado 2:

«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.».

A su vez, el [artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados \(RITPAJD\), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo](#) (BOE de 22 de junio), se refiere a la disolución de las comunidades de bienes en los siguientes términos:

«Artículo 61. Disolución de comunidades de bienes.

1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.».

Por otra parte, la [letra b\) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#) (BOE de 19 de diciembre)- en adelante LISD- establece que:

«Artículo 3.º Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos".

(...).

A su vez el apartado b) del artículo 5 del mismo texto legal recoge que:

Síguenos en...

«Artículo 5.º Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el donatario o favorecido por ellas.

(...)).

El artículo 9.b) de la LISD recoge que:

«Artículo 9.º Base imponible.

Constituye la base imponible del impuesto:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

(...)

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

(...)).

Por último, el [artículo 618 del Código Civil](#) define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi).

A tales efectos, el [artículo 623 de Código Civil](#) dispone que la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha expresado en jurisprudencia reiterada que para la eficacia y validez de las donaciones es preciso que en ellas concurren las condiciones y requisitos tanto formales como sustantivos que la Ley determina, y que no son sino el animus donandi, la forma documental y la aceptación de la liberalidad ([Sentencias de 2 y 3 de diciembre de 1988, de 23 de septiembre y 29 de noviembre de 1989](#)).

A la vista de los preceptos anteriores se puede concluir lo siguiente:

- Se puede definir la donación como aquel acto por el cual una persona, con ánimo de liberalidad, se empobrece en una fracción de su patrimonio, en provecho de otra persona que se enriquece con ella, siendo elementos consustanciales de dicho acto el empobrecimiento del donante, el correlativo enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad o "animus donandi".

Conforme a lo anteriormente expuesto, la contestación a la consulta se ceñirá exclusivamente a las comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, circunstancia de las que nada dice en el escrito de consulta.

El [artículo 392 del Código Civil](#) establece que "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas", añadiendo el artículo 399 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". A continuación, el artículo 400 señala 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". Y, por último, dispone el artículo 450 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".

Síguenos en...



La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del [artículo 450 del Código Civil](#). En este sentido, el [Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente \(por ejemplo, sentencia de 28 de junio de 1999\)](#) que 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 otro lado, hay que determinar la existencia de una o varias comunidades de bienes y, a este respecto, si conforme al [artículo 392 del Código Civil](#) "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas", no existirá comunidad cuando no haya cotitularidad o esta se extinga, como sucede cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes o se transmite el bien por todos los comuneros a un tercero. Sin embargo, aunque dos o más bienes, muebles o inmuebles, sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen o destino de la referida comunidad.

Cabe considerar la existencia de una única comunidad sobre una universalidad de bienes, como es el caso de la sociedad de gananciales o de una comunidad de bienes que realice actividades económicas, ya se haya constituido por actos "inter vivos" o se haya originado por actos "mortis causa"; a ellas se refiere el artículo 22 del TRLITPAJD. También es una única comunidad de bienes, en origen, la llamada comunidad hereditaria en general -aunque no realice actividades económicas-, es decir, la constituida por los herederos del causante mientras no se haya adjudicado el caudal relicto, esto es, desde que los llamados a suceder aceptan la herencia hasta su adjudicación (Tribunal Económico Administrativo Central, resoluciones de 29 de septiembre de 2011 -0591-2010 y 3704-2010-). En el supuesto de que se trate de varios condominios, su disolución supondrá la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente.

Por último, también cabe advertir que el hecho de que se separe algún comunero o que se incorpore algún nuevo comunero no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, sino, simplemente, que ha variado el número de comuneros, pero la comunidad de bienes se mantendrá como tal, pues, como señala el [artículo 392 del Código Civil](#), la propiedad de una cosa o de un derecho seguirá perteneciendo pro indiviso a varias personas.

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso:

1. Disolución sin excesos de adjudicación.

En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura de disolución a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

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

En caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente.

2. 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 1.b) del artículo 3 de la LISD anteriormente transcrito.

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 ITPAJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD 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), deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.

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 indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es 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 TRLITPAJD, por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

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.

En el caso planteado, nos encontramos ante la disolución de una comunidad de bienes en la que la consultante se va a adjudicar el inmueble y se va a producir un exceso de adjudicación que no va a ser compensado, por lo que se trataría de una donación que, como tal, deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la parte que adquiera y la base imponible se establecerá conforme establece el artículo 9 de la LISD. Será obligada tributaria la consultante.

Por último, cabe señalar que no resulta aplicable la [sentencia del Tribunal Supremo 963/2022, de 12 de julio](#), ya que falta la identidad de razón entre el supuesto analizado en dicha sentencia y el objeto de la presente consulta, y, ya que dicha sentencia versa sobre un acuerdo bilateral de divorcio, circunstancia que no se da en la consulta planteada.

CONCLUSIÓN

La operación planteada es la disolución de una comunidad de bienes en la que el exceso de adjudicación que se va a producir no va a ser compensado, por lo que se trataría de una donación que tributaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la parte que adquiera y la base imponible se establecerá conforme establece el artículo 9 de la LISD. Será obligada tributaria la consultante." (sic).

Entendemos, por tanto, que el criterio de la ATRIGA y del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia viene avalado por la citada consulta y, en consecuencia, el exceso de adjudicación no compensado, en tanto en cuanto supone una liberalidad, ha de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En conclusión, el presente recurso contencioso- administrativo no puede prosperar.

SEGUNDO.-Dispone el artículo 139.1 que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Concurriendo este último supuesto no se hace expresa imposición de las costas procesales.

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Valentina resolución dictada en fecha 15 de diciembre de 2023 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en las reclamaciones económico - administrativas NUM000; NUM001 interpuestas por interpuestas contra la resolución de la Inspectora Jefe Adjunta de los Servicios Centrales de Inspección Tributaria de la Axencia Tributaria de Galicia (Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia) por la que confirma la liquidación propuesta en el acta de disconformidad, por un importe de 40.600,45 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto Donaciones.

Síguenos en...



Sin expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el [artículo 86.3 LJCA](#).

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del [artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#), se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

