

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074004

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 916/2019, de 26 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4322/2017

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Excesos de adjudicación.** *Disolución parcial de la comunidad de bienes.* La resolución del órgano económico-administrativo, confirmada por la sentencia recurrida, anuló las liquidaciones por entender que la escritura pública documenta un acuerdo de extinción parcial de condominio sobre determinado inmueble, que no está sujeta a TPO, por aplicación de lo dispuesto en el art. 7.2.b) TR Ley ITP y AJD, por cumplimiento de lo dispuesto en el art. 1062 CC. El problema que se plantea es el tratamiento tributario del negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros cuando se trata de participaciones sobre una cosa indivisible. En este caso no se ha cuestionado la indivisibilidad de la cosa común, un piso de 61,42 metros cuadrados de superficie según la descripción obrante en la escritura pública. Ahora bien, el negocio jurídico celebrado no tiene por finalidad la división de la cosa, sino la transmisión de cuotas entre comuneros. Así, dos comuneros han transmitido a los otros dos su cuota de participación en el condominio de cosa indivisible, con la correspondiente contraprestación, que consiste en la asunción por los comuneros adjudicatarios de la obligación de pago de la deuda de la que hasta entonces eran responsables, también, los comuneros transmitentes. La cuestión de interés casacional debe resolverse en el mismo sentido expresado en la STS, de 12 de diciembre de 2012, recurso de casación para la unificación de la doctrina n.º 158/2011 (NFJ049747), excluyendo que se trate de un supuesto de división de la cosa, con exceso de adjudicación no sujeto. Así, el TS declara que la calificación tributaria del presente caso es la de una convención que supone la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Se trata de un hecho imponible sujeto a la modalidad de TPO del art. 7.2.B) TR Ley ITP y AJD, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el art. 1062, en relación al art. 406, ambos del CC, por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible TPO, recogida en el art. 7.2.B), pfo primero del TR Ley ITP y AJD. **Voto particular.** [ATS, de 15 de enero de 2018, recurso n.º 4322/2017 (NFJ074003), que plantea el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 21 de abril de 2017, recurso n.º 553/2013 (NFJ067762), que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

RDLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7, 28 y 30.  
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86 a 90.  
Código Civil, arts.40, 392, y 1.062 y 1.274.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 13.

**PONENTE:**

*Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 916/2019

Fecha de sentencia: 26/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4322/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4322/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 916/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4322/2017, promovido por la Generalidad Valenciana, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 406/2017, de 21 de abril, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el procedimiento ordinario núm. 535/2013.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y D.<sup>a</sup> Eva y D. Luis Pablo, representados por la procuradora de los Tribunales D.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> del Carmen Giménez Cardona, bajo la dirección letrada de D. Ángel Cecilio Gómez Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por la Generalidad Valenciana contra la sentencia núm. 406/2017, de 21 de abril, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 535/2013, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000, instada por D.<sup>a</sup> Eva y D. Luis Pablo, contra las liquidaciones emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La resolución del órgano económico-administrativo, confirmada por la sentencia recurrida, anuló las liquidaciones por entender que concurre la exención de tributación del artículo 7.2.b) del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE 20 de octubre de 1993) ["TRLITPAJD"], por cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil ["CC"], al tratarse de escritura pública de cese parcial de condominio sobre determinado inmueble.

### Segundo.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"CUARTO.- Lo primero que debemos concretar es el contenido de la escritura pública de fecha 16 de abril de 2008, escritura de modificación de comunidad, donde respecto el inmueble sito en Alicante, D. Luis Pablo, D.<sup>a</sup> Eva, y sus hijos D. Bienvenido y D. Alfredo copropietarios con carácter privativo en una proporción del 25% los cuatro, acuerdan que la vivienda se adjudique a los cónyuges D. Luis Pablo y D.<sup>a</sup> Eva, por mitad y proindiviso, con carácter privativo, asumiendo estos solidariamente la obligación de pago íntegro de la deuda hipotecaria, y D. Bienvenido y D. Alfredo, declaran que han recibido de los adjudicatarios, por partes iguales, su complemento en metálico, dándose todos por pagados en su haber en la comunidad existente hasta la fecha.

La cuestión que se plantea la recurrente es si opera la exención en los supuestos en los que se produce una extinción parcial del condominio, cuestión que ya ha sido resuelta por esta Sala y Sección en múltiples sentencias, como la sentencia de 2 de mayo de 2013, recurso 1815/2010, donde si bien en atención al recurso frente a la resolución del TEAR que denegaba aplicar dicha exención, hemos dicho:

[“Tal y como hemos expuesto, la cuestión central del presente recurso radica en si la división del condominio existente hasta ese momento entre varias personas, entre ellos el actor y su esposa en régimen de sociedad de gananciales, de un solar y un edificio construido sobre el mismo pendiente de declaración de obra nueva y división horizontal, adjudicándose dicho inmueble al actor y a su esposa, con abono a los restantes comuneros de la parte de valor del mismo que les correspondía, es un exceso de adjudicación sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Esta cuestión ha sido ya resuelta por esta Sala y Sección en diversas sentencias, como la de 5 de febrero de 2013, recurso 580/2010, que resuelve un supuesto similar señalando que:

“SEGUNDO.- Tratamos -ya se ha visto- de la división de un inmueble común de la que resulta su adjudicación a favor de quien hoy es parte recurrente y su esposa, considerando la Administración esta atribución como un exceso de adjudicación de una cosa esencialmente divisible y en consecuencia sujeta al ITPO.

Pues bien, el acto gravado por la Administración Tributaria no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Así lo enseña la doctrina contenida en la STS 28-6-1999, que ahora transcribimos:

“Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la STS de 23-5-1998 con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que 'la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero'. En principio pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes, no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7º 1.A. del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de Septiembre de 1993 y 29 de Mayo de 1995-. 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 de un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)-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 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código Civil -. 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 arts. 402 y 1.061 del Código Civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente, bien por desmerecimiento excesivo si se llevase a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto que, en su día, se le adjudique aquella en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima

reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales".

A la anterior conclusión no obsta que la comunidad de propietarios se mantenga sobre el inmueble, esta vez en forma de sociedad de gananciales, la cual no tiene personalidad jurídica.

Con esto se estima el presente recurso contencioso-administrativo."

Pues bien, aplicando lo expuesto al presente recurso contencioso-administrativo en virtud del principio de unidad de doctrina, debe de estimarse el mismo, al entender que el acto gravado por la Administración no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, anulando la resolución del TEAR de fecha 13 de julio de 2010 así como la liquidación de la que trae causa."]

Conforme lo expuesto, y siendo que en el presente supuesto el recurso es interpuesto por el Abogado de la Generalitat Valenciana, frente resolución del TEAR que anulaba la liquidación al considerar que existía una extinción de condominio, debemos desestimar el recurso".

La abogada de la Generalidad Valenciana preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 22 de junio de 2017, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 7.1.a), el 7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, los preceptos 406 y 1062 del CC , así como la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 158/2011); del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 806/2015, de 11 de noviembre ; la sentencia núm. 15/2017, de 13 de enero del mismo tribunal ; y la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de 29 de mayo de 2015 .

La Sala tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 19 de julio de 2017.

### **Tercero.**

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de enero de 2018 , la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir a trámite el recurso y fijar las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en los siguientes términos:

"PRIMERA.- Determinar si la extinción parcial del condominio existente sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas o por la modalidad actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDA.- Determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 1062 del Código Civil , concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

### **Cuarto.**

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA "], la abogada de la Generalidad, mediante escrito registrado el 12 de marzo de 2018, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] en el presente supuesto no se produce la extinción de la comunidad de bienes, puesto que no concurren los presupuestos de hecho necesarios del artículo 7.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , y en consecuencia es de aplicación el artículo 7.1.a) del mismo texto legal y al tratarse de cuotas indivisas de un bien inmueble están sujetas a la modalidad de transmisiones actos jurídicos documentados, no teniendo cabida la excepcionalidad invocada".

Finalmente solicita el dictado de sentencia que, "estimando el recurso de Casación, case y anule la Sentencia n.º 406/2017, de 21/04/2017, recaída en el procedimiento ordinario n.º 03/000535/2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera".

**Quinto.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la partes recurridas, el abogado del Estado presenta, el día 4 de junio de 2018, escrito de oposición en el que sostiene que habiendo acreditado los obligados tributarios el demérito por la división de las fincas cuyo condominio cesa, es plenamente aplicable la doctrina del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 27 de junio de 1995 (recurso 3644/1991 ) y de 30 de abril de 2010 (recurso 21/2008 ), lo que determina la no sujeción de la extinción parcial del condominio - ex artículo 7.2.B) del TRLITPAJD- y la tributación únicamente de la escritura donde se plasma el mismo por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del mismo Impuesto -ex artículo 28 y 30 de su Texto Refundido-, tal como autoliquidaron los sujetos pasivos. Por todo ello suplica a la sala que, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos 7.1.A ) y 7.2.B) del TRLITPAJD, en relación con el artículo 1062 del CC , en la forma propuesta en la alegación Tercera del citado escrito de oposición, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.

El 5 de junio de 2018, la representación procesal de la Sra. Eva y del Sr. Luis Pablo presentó escrito de oposición al recurso de casación en el que, en síntesis, concluye que "mientras la Ley no distinga con claridad, y no por remisión al Código Civil, en qué situación quedan los comuneros que materializan su derecho en ese bien indivisible, con carácter previo a la última disolución o "adjudicación a uno", procede otorgar a aquellos el mismo tratamiento que al último, por estrictos motivos de justicia e igualdad", por lo que interesa la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

**Sexto.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA , al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de marzo de 2019, si bien, ante la complejidad del asunto, la Sección ha seguido deliberando el mismo en sucesivas sesiones. En el acto de la deliberación, el ponente inicialmente designado, excelentísimo señor magistrado D. Jesus Cudero Blas, declinó la redacción de la sentencia al discrepar del criterio mayoritario, razón por la que la ponencia fue encomendada por el Sr. Presidente de la Sección al excelentísimo señor D. Rafael Toledano Cantero, magistrado de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Sentencia recurrida y antecedentes de hecho.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 406/2017, de 21 de abril, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso administrativo núm. 535/2013, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000 , instada por D.ª Eva y D. Luis Pablo , contra la resolución confirmatoria de las liquidaciones números NUM001 y NUM002 , de importe 3.480 euros, emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas giradas por transmisión patrimonial onerosa de un bien inmueble atribuido a los reclamantes en el documento de disolución parcial de la comunidad de bienes presentado a liquidar.

La resolución del órgano económico-administrativo, confirmada por la sentencia recurrida, anuló las liquidaciones por entender que la escritura pública documenta un acuerdo de extinción parcial de condominio sobre determinado inmueble, que no está sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2.b) del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE 20 de octubre de 1993) ["TRLITPAJD"], por cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil ["CC "].

Los hechos que sirvieron de base a la liquidación dictada por la Hacienda autonómica, objeto de la posterior reclamación económica y del recurso contencioso- administrativo cuya sentencia se impugna ahora en casación, son los siguientes:

A) D. Luis Pablo , D.<sup>a</sup> Eva , casados en régimen de separación de bienes, y sus hijos, D. Bienvenido y D. Alfredo , adquirieron en escritura pública otorgada el día el día 9 de noviembre de 2007 una vivienda sita en el edificio sito en CALLE000 , número NUM003 , piso NUM004 del bloque NUM005 , en el término municipal de Alicante. Cada uno de los compradores adquirió respectivamente una participación indivisa del 25 por ciento del pleno dominio del mencionado inmueble.

B) El 16 de abril de 2008 D. Luis Pablo , D.<sup>a</sup> Eva , D. Bienvenido y D. Alfredo , otorgaron escritura pública de modificación de comunidad, en la que acuerdan que el citado inmueble, adquirido en pro indiviso el 9 de noviembre de 2007, se adjudique a los cónyuges D. Luis Pablo y D.<sup>a</sup> Eva , por mitad y pro indiviso, con carácter privativo, asumiendo estos solidariamente la obligación de pago íntegro de la deuda con garantía hipotecaria que pesaba sobre la finca, consistente en hipoteca por importe de 115.100,50 euros, constituida en escritura pública de fecha 9 de noviembre de 2008. Por otra parte declaran que, correspondiendo a cada uno de los cuatro miembros de la comunidad un importe neto de 224,87 euros, una vez deducido del valor del inmueble la deuda hipotecaria vigente, D. Bienvenido y D. Alfredo declaran haber recibido dicho importe en metálico de los adjudicatarios, don Luis Pablo y D.<sup>a</sup> Eva , que a su vez asumen el pago íntegro de la deuda hipotecaria, dándose todos por pagados en su haber en la comunidad existente hasta la fecha.

C) Los adquirentes, D. Luis Pablo , D.<sup>a</sup> Eva , autoliquidaron únicamente el gravamen de Actos Jurídicos Documentados de los artículos 28 y 30 del TRLITPAJD, abonando la cuota tributaria de 1.160 euros, sobre el valor declarado de 116.000 euros, al estimar que resultaba de aplicación el supuesto del artículo 7.2.b) del TRITPAJD, en relación con el artículo 1062 del CC (compensación en metálico de unos comuneros a otros al adjudicarse estos un bien indivisible o que desmerece por su división), por tratarse de un supuesto no sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

D) La Administración autonómica, en relación con estos hechos, entendió, por el contrario, que se había producido una transmisión de cuotas en favor de dos de los condóminos, sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas al tipo del 7%, sobre el valor atribuido al bien transmitido, 29.000 euros correspondientes al 25 por ciento indiviso del bien transmitido, tomando en consideración el valor declarado total de 116.000 euros, por lo que liquidó una cuota tributaria de 2.030 euros para cada adquirente, de los que resultaba a deducir la suma 580 euros autoliquidada por cada uno por el concepto de actos jurídicos documentados. La cuota, minorada en el importe abonado, e incrementada en los intereses de demora, asciende a 1.603,89 euros para cada uno de los sujetos pasivos, D. Luis Pablo y D.<sup>a</sup> Eva .

E) Contra dicha resolución los obligados tributarios formularon reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de la Comunidad Valenciana que, por resolución de 30 de noviembre de 2012, estimó la misma, anulando las liquidaciones impugnadas al entender que concurre la exoneración de tributación prevista en el artículo 7.2.b) del TRITPAJD, por cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1062 del CC , por extinción parcial del condominio sobre el inmueble.

F) Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso administrativo núm. 535/2013 por la Generalitat Valenciana ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana , en el que recayó sentencia de su Sección Tercera, de fecha 21 de abril de 2017 que desestimó el recurso contencioso- administrativo, y que es objeto del presente recurso de casación.

## Segundo.

La cuestión de interés casacional.

La Sección de Admisión de esta Sala fijó, por auto de 15 de enero de 2018 , las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en los siguientes términos:

"PRIMERA.- Determinar si la extinción parcial del condominio existente sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas o por la modalidad actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDA.- Determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 1062 del Código Civil , concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del texto refundido de la Ley

del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

### Tercero.

Precisión conceptual del negocio jurídico sometido a gravamen.

Antes de abordar el examen de la cuestión de interés casacional, es conveniente acotar el significado de la expresión "extinción parcial del condominio" que se utiliza tanto en el auto de admisión como en los distintos escritos procesales, a efectos de la adecuada calificación tributaria del negocio jurídico que nos ocupa. El art. 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria , dispone que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la denominación que los interesados le hubieren dado. Si bien los contribuyentes no utilizaron la expresión "extinción parcial del condómino" en la escritura pública, sí es utilizada reiteradamente en los escritos procesales, y es asumida en el auto de admisión. Ahora bien, en esta denominación puede advertirse una suerte de petición de principio, por cuanto calificar de "extinción" de condominio, aunque luego se adjetive de parcial, ya supone una calificación jurídica que, a efectos tributarios, tiene trascendencia por el singular régimen que, desde el punto de vista del hecho imponible transmisiones patrimoniales, tiene la extinción de comunidades de bienes indivisibles.

Lo cierto es que en el presente caso nos encontramos ante un supuesto de modificación subjetiva de la situación de copropiedad, por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes. Esta situación es objetivamente constatable, pues el condominio permanece, si bien reducido de los cuatro copropietarios originarios, cada uno con una participación indivisa del 25 por ciento, a dos comuneros, cada uno con una participación del 50 por ciento, obedeciendo el incremento de su participación a la adjudicación a los mismos de la parte correspondiente a los dos que dejan de pertenecer a la misma. Por otra parte, si atendemos al tenor de la expresión de voluntad negocial que realizan los otorgantes de la escritura pública en la que se documenta el negocio jurídico, es preciso advertir que la operación realizada se denomina como "modificación de comunidad".

Por consiguiente, la denominación de extinción parcial del condominio solo puede ser aceptada si se matiza, inmediatamente, que ello se refiere a la perspectiva subjetiva del condominio, es decir, a la alteración de la composición subjetiva de los condóminos, pero no a la perspectiva objetiva, pues el condominio del bien permanece entre un menor número de copropietarios.

### Cuarto.

El régimen legal y la jurisprudencia sobre de los excesos de adjudicación.

En definitiva, el problema que se plantea es el tratamiento tributario del negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros cuando se trata de participaciones sobre una cosa indivisible. La indivisibilidad de la cosa puede ser de tres tipos: legal (cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico); material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien); y económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien). En este caso no se ha cuestionado la indivisibilidad de la cosa común, un piso de 61,42 metros cuadrados de superficie según la descripción obrante en la escritura pública. Ahora bien, el negocio jurídico celebrado no tiene por finalidad la división de la cosa, sino la transmisión de cuotas entre comuneros. Así, dos comuneros han transmitido a los otros dos su cuota de participación en el condominio de cosa indivisible, con la correspondiente contraprestación, que consiste en la asunción por los comuneros adjudicatarios de la obligación de pago de la deuda de la que hasta entonces eran responsables, también, los comuneros transmitentes.

El artículo 7 del TRITPAJD, que define el hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, dispone, en lo que ahora interesa, por un lado:

"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".

y, por otro, que:

"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".

Sobre la aplicabilidad de esta exoneración de tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas al caso de división de cosa común, fuera de las operaciones de división hereditaria, que es el expresamente contemplado en el art. 7.2.B) del TRITPAJD, se ha pronunciado reiteradamente esta Sala en casos en que la adjudicación se realiza a uno de los comuneros, con extinción del régimen del condominio. Así, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999 , dictada en el recurso de casación en interés de la ley 8138/1998 (ES:TS:1999:4571), hemos 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 negamos allí 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 un comunero. En aquel caso se trataba de un matrimonio en régimen de separación de bienes que, en ejecución de convenio adoptado en proceso de separación matrimonial, procedieron a la división de la comunidad de bienes que mantenían sobre la propiedad de un piso y plaza de aparcamiento, que ambos cónyuges habían adquirido pro indiviso con anterioridad y constante matrimonio, acordándose la disolución de la comunidad de bienes con adjudicación de dichos bienes a la esposa, con obligación de entrega, por parte de esta y como compensación, de tres millones de pesetas al marido copropietario.

La base normativa de la aplicación de la exoneración de TPO prevista en el 7.2.B) del TRITPAJD también a las comunidades de bienes no hereditarias, es la remisión que efectúa el art. 406 del CC al régimen normativo de las divisiones hereditarias, al declarar "[...] aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia", remisión que, en lo que ahora nos ocupa, ha de entenderse realizada al artículo 1062, párrafo primero CC , que dispone 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". Como señala la STS de 28 de junio de 1999 , cit., FJ 3º, "en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho con su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de una división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC - la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad es paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, el exceso en dinero".

Ahora bien, en el caso examinado en la STS de 28 de junio de 1999 , cit., se trataba de una extinción por adjudicación de la cosa común a un comunero.

La cuestión de la existencia o no de división de la cosa común en los supuestos de transmisión de cuotas de participación en el condominio entre los comuneros existentes, que, ya lo hemos dicho, no es la analizada en nuestra sentencia de 28 de junio de 1999 , cit., sí fue analizado en nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2012 (rec. cas. para unificación de doctrina 158/2011) en la que se estimó el recurso de casación para unificación de doctrina, casando la sentencia de instancia, de 21 de julio de 2010 (ES:TSJAS:2010:3131) que se había basado expresamente en la doctrina de nuestra STS de 28 de junio de 1999, cit., y, contrariamente a lo sostenida por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, declaró la existencia de transmisión patrimonial onerosa en un caso de la llamada extinción "parcial "de condominio. En efecto, allí concurrían las siguientes circunstancias:

A) Se trataba de 4 inmuebles sobre los que existía constituida una comunidad integrada por cuatro hermanos, correspondiendo a cada uno de ellos una cuarta parte, en cada uno de los inmuebles.

B) El exceso controvertido se produjo como consecuencia de la transmisión de su parte en la comunidad de dos hermanos a un tercer hermano, miembro de la comunidad de bienes.

C) Por efecto de la operación descrita la comunidad no desaparece, sino que queda constituida por un hermano que pasa a tener 3/4 partes de la comunidad en todos los inmuebles, cuya contemplación unitaria no ha sido discutida, y, otro, al que corresponde 1/4 parte restante.

Pues bien, en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012 , cit., afirmamos que aquel caso, análogo al que ahora nos ocupa, no se correspondía con la situación descrita en el art. 7.2.B del TRITPAJD, como excesos de adjudicación no sujetos a TPO, razonando a tal efecto que:

"[...] por la operación descrita no se produce la "adjudicación a uno" que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre .

Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca.

A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio [...]"

El escrito de interposición del recurso de casación invoca, precisamente, la contradicción con esta doctrina jurisprudencial sentada en la sentencia de 12 de diciembre de 2012 , cit., que como ya hemos precisado, revocó la sentencia de instancia que había extrapolado la jurisprudencia contenida en nuestra STS de 28 de junio de 1999 , cit., a un caso de la llamada "extinción parcial de condominio", así como las procedentes de distintos Tribunales Superiores de Justicia que siguen el mismo criterio, como las del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 806/2015, de 11 de noviembre , y la núm.15/2017, de 13 de enero ; y la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de 29 de mayo de 2015 . Además de estas sentencias, se acogen también al criterio expuesto en nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2012 , cit., entre otras, las siguientes sentencias:

- Tribunal Superior de Justicia de Cataluña: sentencia de 17 de enero de 2019 (ES:TSJCAT:2019:47 )
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en Valladolid, sentencia de 15 de marzo de 2019 (ES:TSJCL:2019:1124 )
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, sentencia de 4 de julio de 2018 (ES:TSJM:2018:6686 )
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, sentencia de 11 de julio de 2018 ( ES:TSJCLM:2018:2138 )
- Tribunal Superior de Extremadura, sentencia de 7 de noviembre de 2016 (ES:TSJEXT:2016:824 )
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 30 de mayo de 2018 (ES:TSJCV:2018:2197 )
- Tribunal Superior de Justicia de Asturias, sentencia de 31 de octubre de 2016 (ES:TSJAS:2016:2939 ) .

#### Quinto.

El juicio de la Sala.

Pues bien, la cuestión de interés casacional debe resolverse en el mismo sentido expresado en nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2012 , excluyendo que se trate de un supuesto de división de la cosa, con exceso de adjudicación no sujeto. Desde luego que en esta conclusión no es irrelevante, como un elemento interpretativo, el alcance de la expresión "adjudicarse a uno" que utilizan el art. 1062 del CC , y en parecidos términos el art. 1056, párrafo segundo, del CC , a lo que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD, que resultarían aplicables a la división entre partícipes de comunidad de bienes por remisión del art. 406 del CC . Pero además del elemento de interpretación gramatical, lo realmente relevante es que en el negocio jurídico examinado no existe, en absoluto, el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifiquen los derechos que correspondían al comunero que transmite su participación, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal. Tampoco existe una adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio. El negocio jurídico realizado es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio. Con la transmisión, o por decirlo con la expresión legal, el exceso adjudicado a otro u otros comuneros, cuando la comunidad se mantiene, aunque con menor número de miembros, no se ejercita un supuesto derecho de "salida" de la comunidad por el condueño que transmite su participación. Los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota, ideal que les corresponde, derecho que incluye, entre otras facultades, la de su enajenación, ya sea a favor de terceros - con la posibilidad de retracto legal por los demás comuneros ( art. 1522 del CC ) - o a favor de todos o cualquiera de los comuneros.

El artículo 392 del CC declara que "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas", y esta situación jurídica no se altera en absoluto por la reducción del

número de copropietarios, disponiendo por su parte el artículo 399 del mismo cuerpo legal que todo condeño tiene la plena propiedad de su parte, pudiendo enajenarla, cederla siempre limitado a su porción. Si el efecto de la división es puramente especificativo, el de la transmisión de la participación a favor, ya sea de un tercero, ya sea de otro comunero, no constituye más que el ejercicio de una facultad dispositiva sobre el dominio, que en este caso tiene una causa onerosa, pues se produce la asunción de deuda por parte de los comuneros que adquieren la participación de los transmitentes. No hay, con ello, el ejercicio de una pretendida facultad de separación de la comunidad, que aun en el caso de tratarse de cosa indivisible, no obliga a los que permanecen en la comunidad a adquirir necesaria y obligatoriamente la parte de quien desea separarse de la comunidad mediante su transmisión. Los dos copropietarios que adquieren la participación de los que enajenan lo hacen por un acto de voluntad, y, en este caso, mediante una contraprestación consistente en la asunción de deuda.

La perspectiva de que, en virtud de la transmisión de su cuota de participación a otro u otros comuneros, quien sale así de la comunidad que, sin embargo permanece como tal, no recibiría otra cosa que la especificación de su cuota ideal preexistente, esta idea, decimos, no se ajusta al contenido negocial ni a la auténtica naturaleza de las contraprestaciones. Desde el punto de vista de la ley tributaria, el art. 7 del TRITPAJD define el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se grava con carácter general todo tráfico civil de bienes o derechos que se produce en nuestro sistema jurídico, movimientos o desplazamiento entre sujetos de derecho, cualquiera que sea el negocio jurídico a través del que se instrumente, y siempre que no deriven de una operación societaria en que se aplicaría el impuesto de Operaciones Societarias. Se trata pues de una modalidad que tiene por objeto el desplazamiento de un derecho patrimonial con causa onerosa que viene constituida, para cada parte contratante en la prestación que recibe de la otra ( art. 1274 CC ) y en la que el resultado es siempre el cambio de titularidad de ese derecho, de manera que fundamento del gravamen se encuentra en la capacidad económica que se pone de manifiesto con esa adquisición.

En la operación aquí examinada no hay un efecto de especificación del derecho preexistente, ni para quien transmite, que recibe una cosa distinta, en este caso la exoneración de una deuda además de la suma de dinero que se calcula una vez deducido el importe de la deuda sobre el valor total del bien, pero tampoco para quien adquiere. Evidentemente, los dos comuneros que aumentan su participación, que son los sujetos pasivos del tributo, expresan con el acto gravado una capacidad económica susceptible de tributación, ya que adquieren un nuevo derecho y lo hacen de forma onerosa, en virtud de la asunción de una nueva obligación. El negocio jurídico no expresa la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad, y, lo que es más importante, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, no origina este resultado, sino que, por el contrario, la calificación jurídico tributaria que corresponde es la de un negocio jurídico traslativo del dominio con causa onerosa ( art. 1274 CC ).

En la delimitación del hecho imponible constituido por los excesos de adjudicación declarados, no debe interpretarse la mención de los excesos de adjudicación gravados a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD como los que se han denominado "excesos de adjudicación verdaderos", expresión que se utiliza en nuestra STS de 28 de junio de 1999 , cit. (FJ 3) haciendo referencia 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 comuneros [...]". De esta distinción pudiera derivarse la errónea conclusión, que de hecho se advierte en algunas sentencias, de que solo estarían gravados por TPO estos "excesos de adjudicación verdaderos" y, en contraposición, no quedarían sujetos a tal gravamen los demás excesos de adjudicación, es decir, aquellos en los que existe una equivalencia entre lo que se adjudica a otro comunero y la compensación o contraprestación que éste asume a favor del transmitente del exceso adjudicado. No es así, en realidad los que están gravados por TPO son los excesos de adjudicación. Para ello basta considerar la tributación por TPO de la división de una cosa común que no sea indivisible. Si en este caso de división se adjudican en exceso a determinados comuneros, con compensación equivalente en su valor al del exceso adjudicado, no por ello deja de realizarse el hecho imponible transmisión patrimonial onerosa, porque la ley no exonera de tributación estas transmisiones patrimoniales onerosas por más que no exista una desproporción entre lo que se transmite, exceso de adjudicación, y lo que se recibe, compensación por el comunero que recibe el exceso de adjudicación. Luego este exceso de adjudicación que no sería de los que se ha dado en denominar "verdadero", tributa por TPO. Por otra parte, si la contraprestación recibida por quienes salen de la comunidad superase el valor de su participación en la misma,

incluso en el caso de una extinción de comunidad sobre cosa común indivisible, con adjudicación a un comunero y extinción de la comunidad, nos encontraríamos aquí ante dos actos jurídicos con relevancia tributaria. Por una parte, la pura división de la cosa común, en la parte percibida correspondiente al valor de la participación, y éste es el auténtico exceso de adjudicación, que no está sujeto a TPO y sí, en su caso, a Actos Jurídicos Documentados, porque se produce una pura especificación del bien o derecho poseído en común. Y, por otra parte, el exceso de la contraprestación percibida, esto es, lo que excede del valor de la participación que se tenía en a cosa común, que no queda amparado en la excepción que, a modo de supuesto de no sujeción -que no de exención- configura el art. 7.2.B del TRITPAJD. Este exceso sobre la compensación -esto es, sobre el exceso de adjudicación verdadero- dará lugar, en su caso, a otro hecho imponible (donaciones). Así pues, a modo de conclusión, los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o, como aquí ocurre, en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario.

Por todo ello, no tiene nada de insólito el ejemplo que pone la representación de los recurridos, Sra. Eva y Sr. Luis Pablo, cuando aluden a la situación de un comunero que adquiriese sucesivas participaciones en la cosa común indivisible a otros comuneros, siendo gravadas por TPO todas excepto la que realizase cuando quedara únicamente dos copropietarios, que sería una auténtica extinción de la comunidad. Y efectivamente así es, porque el hecho imponible TPO se devenga el día en que se realice el acto o contrato gravado [art. 49.a) del TRITPAJD], por tanto, de devengo instantáneo, y son irrelevantes para su calificación jurídica las incidencias posteriores. De manera que tan sólo el último exceso de adjudicación está no sujeto, por operar como extinción de la comunidad sobre cosa indivisible, y las anteriores serían adquisiciones sujetas a TPO, cada una en su respectiva fecha de devengo. De seguir la tesis de los recurridos, bastaría adquirir una participación de una parte indivisa en una comunidad sobre cosa indivisible, y tributar por TPO, para que las posteriores adquisiciones de otras partes indivisas estuvieran no sujetas a TPO, de modo que al final, ese inicial adquirente, se hiciera con la totalidad de la propiedad de la cosa indivisible, habiendo tributado tan sólo por la adquisición de una participación inicial.

#### **Sexto.**

Fijación de la doctrina de interés casacional.

Procede ahora fijar la doctrina de interés casacional, declarando que la calificación tributaria del presente caso es la de una convención que supone la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Se trata de un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el artículo 1062, en relación al art. 406, ambos del CC, por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas, recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del TRITPAJD.

#### **Séptimo.**

Resolución de las pretensiones de las partes.

De conformidad con lo razonado es necesario estimar el recurso de casación, casar y anular la sentencia recurrida, al infringir la sentencia recurrida lo dispuesto en el art. 7.1.A y 7.2.B del TRITPAJD, aplicando indebidamente la exoneración de tributación prevista en el mismo en relación a los artículos 406 y 1062, párrafo primero del CC, y la jurisprudencia de nuestra Sala, expresada en la STS de 12 de diciembre de 2012, cit.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000, instada por D.ª Eva y D. Luis Pablo, contra las liquidaciones emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Las únicas alegaciones formuladas en la demanda respecto al contenido de la liquidación aducen la falta de motivación, argumento que no puede ser acogido. Las diferencias entre la propuesta de liquidación provisional,

que calcula la operación sujeta en conjunto para los dos adquirentes, quedan subsanadas en la liquidación definitiva, en la que se liquida la cuota tributaria y la deuda que corresponde a cada uno de los adquirentes. No hay por tanto defecto de motivación.

La estimación del recurso conlleva la confirmación de las liquidaciones tributarias impugnadas, por importe de 1.603,89 euros giradas a cargo de cada uno de los dos sujetos pasivos.

#### **Octavo.**

Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a su imposición de conformidad con el art. 139.1 LJCA, habida cuenta de la complejidad de las cuestiones jurídicas suscitadas.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.- Estimar el recurso de casación núm. 4322/20217, interpuesto por la Generalidad Valenciana contra la sentencia núm. 406/2017, de 21 de abril, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 535/2013, sentencia que se casa y anula.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000, instada por D.<sup>a</sup> Eva y D. Luis Pablo, contra las liquidaciones emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

3.- Anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en la reclamación núm. NUM000, y confirmar las liquidaciones tributarias impugnadas ante el mismo, por importe de 1.603,89 euros, giradas a cargo de cada uno de los dos sujetos pasivos.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas recogido en el último fundamento de derecho. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

#### **TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Fecha de sentencia: 26/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número: 4322/2017

Magistrado/a que formula el voto particular: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

**VOTO PARTICULAR QUE FORMULAN LOS MAGISTRADOS Nicolas Maurandi Guillen, Angel Aguallo Aviles Y Jesus Cudero Blas A LA SENTENCIA DICTADA POR LA SECCIÓN SEGUNDA DE LA SALA TERCERA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 4322/2017.**

La decisión de la mayoría de la Sala de estimar el recurso de casación se sustenta en una afirmación esencial (expresada en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de la que respetuosamente discrepamos):

el negocio jurídico aquí analizado

"es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio".

Para la sentencia, en efecto,

"los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota ideal que les corresponde",

sin que en la operación examinada haya efecto de especificación alguno de un derecho preexistente.

En definitiva,

"el negocio jurídico no expresa la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad, y, lo que es más importante, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, no origina este resultado, sino que, por el contrario, la calificación jurídico tributaria que corresponde es la de un negocio jurídico traslativo del dominio con causa onerosa".

Esta afirmación -esencial para considerar que el negocio que analizamos está sujeto al tributo- no aparece, sin embargo, sustentada en explicación previa suficiente, ni se ampara en un razonamiento identificable como tal.

Dicho con el máximo respeto, carece por completo de fundamento, hasta el punto de que puede decirse que toma como punto de partida una calificación (la operación es traslativa del dominio) que debía ser el punto de llegada.

Y así lo consideramos porque definir qué actuaciones merecen ser consideradas con eficacia traslativa real es una cuestión previa que ha de despejarse para decidir si los singulares hechos del actual caso litigioso encarnan o no un negocio sujeto al impuesto.

En contra de lo sostenido en la sentencia de la que se discrepa, consideramos que no estamos aquí ante una verdadera transmisión del dominio, pues no existe el efecto traslativo que se defiende. Y la razón esencial de que así haya de entenderse es que el acto en sí no atribuye algo que antes no se tuviera, ni produce en los comuneros beneficio patrimonial alguno.

Nos hallamos, en realidad, ante actos internos de la comunidad de bienes, especificativos de un derecho preexistente, circunstancia que se produce no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos condueños.

Las razones que nos llevan a esta calificación -que, obviamente, determina que no nos hallemos en el caso analizado ante una "transmisión onerosa"- son las siguientes:

1.- La diferente capacidad económica gravada en los Impuestos directos y en el impuesto indirecto de transmisiones patrimoniales.

Los impuestos directos gravan la capacidad económica que se exterioriza en la renta que obtiene el sujeto pasivo por cualquier causa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- e Impuesto sobre Sociedades -ISOC-); o por la mera titularidad de derechos patrimoniales (Impuesto sobre el Patrimonio -IPATR-).

Mientras que el Impuesto indirecto sobre Transmisiones Patrimoniales grava la adquisición por el obligado tributario de nuevos derechos de contenido económico que no existían con anterioridad en su patrimonio jurídico; una adquisición que efectúa dicho obligado utilizando la renta que obtuvo con anterioridad, para dar cumplimiento con ella a la contraprestación económica que por él ha sido asumida en el negocio oneroso libremente perfeccionado como título jurídico de esa nueva adquisición.

2. Las tres distintas situaciones que, en orden a la sumisión o no al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, son diferenciadas en la normativa reguladora de dicho impuesto.

Se pueden constatar en los artículos 7.2.B) del TR/ITP-AJD y 27.3 del ISD, y son estas:

(A) Adquisiciones de derechos patrimoniales derivados de actos o negocios jurídicos onerosos libremente perfeccionados, que son los que encarnan el hecho imponible del ITP y la sujeción a dicho tributo.

(B) Excesos de adjudicación igualmente sujetos al ITP, que están constituidos por adjudicaciones derivadas de la división de una cosa común cuando la porción que el comunero recibe en esa adjudicación es superior a la cuota abstracta que le correspondía en la situación de cotitularidad.

Estos excesos expresan una situación mixta de extinción y transmisión, pues el comunero recibe dos cosas diferentes.

Por un lado, se especifica su derecho individual en una porción o parte de la cosa común que es acorde con la proporción que correspondía a su cuota abstracta mientras duró la indivisión que es inherente a la comunidad.

Por otro, se le entrega otra porción de esa misma cosa común que excede de la proporción de su cuota abstracta y, por ello, no es ya la especificación de un derecho preexistente sino la adquisición sobre esta segunda porción de un derecho nuevo que no se tenía mientras persistió la indivisión que caracteriza a la comunidad.

(C) Actos de especificación de la cuota abstracta mediante una entrega en metálico al comunero para los que se establece una salvedad o excepción a la sujeción al ITP.

Tienen lugar cuando el derecho a abandonar la comunidad que tiene todo comunero, y puede imponer a los demás ( artículo 400 del Código civil ), no puede hacerse efectivo mediante la entrega a todos ellos de una porción de la cosa común; al mediar razones jurídicas o materiales que hacen imposible la división de la cosa común en varias porciones para especificar en ellas la cuota abstracta que tenían todos los copartícipes durante la indivisión.

Así se constata en los artículos 821 , 829 , 1056 (segundo) y 1062 del Código civil , que son los preceptos a los que remite el artículo 7.2.B) del TR/ITP-AJD para delimitar los supuestos en los que opera esa salvedad o excepción a la sujeción al ITP que es establecida.

3. Las notas o elementos que, a partir de lo anterior, permiten diferenciar entre acto de especificación en metálico de la cuota abstracta comunitaria y acto traslativo por el que se transfiere esa cuota.

Hay acto de especificación en metálico de su cuota al comunero que quiere abandonar la comunidad cuando, debido a la indivisibilidad de la cosa común, no resulta factible especificar en una porción de la misma aquella cuota.

Y hay acto traslativo de la cuota de un comunero a otro a cambio de dinero cuando, a pesar de resultar divisible la cosa común, el que abandona la comunidad no lo hace llevándose la porción de la cosa común que le corresponde y podría segregar, sino que deja esa porción a otro u otros comuneros por el numerario que estos le entregan.

4. Esas notas o elementos que acaban de apuntarse no desaparecen en los casos en los que la comunidad, en lugar de extinguirse en su totalidad, permanece con menos condueños.

No encontramos circunstancia o elemento alguno, en estos casos de disminución del número de condueños, que permita alterar la naturaleza jurídica del acto de especificación en metálico de su cuota abstracta al copropietario que abandona la comunidad.

En otras palabras, si el acto que debe analizarse desde el punto de vista tributario es, estrictamente, la adquisición de esas cuotas indivisas, no existe diferencia alguna entre un supuesto (adquisición por uno de toda la cosa) y otro (adquisición por varios de las cuotas de otros) pues ambos son, cabalmente, "actos declarativos de fijación", como esta Sala ha afirmado en ocasiones anteriores (sentencia de 28 de junio de 1999 , dictada en el recurso de casación en interés de la ley núm. 8138/1998).

Pese a lo que afirmó esta misma Sección en la sentencia de 12 de diciembre de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 158/2011 ), no hay, en el caso que ahora analizamos, un verdadero "exceso de adjudicación", pues por tal solo cabe entender el caso en el que la compensación en metálico no actúa como elemento equilibrador de la proporcionalidad que debe presidir toda división o partición de la comunidad, sino que sobrepasa en realidad el interés del partícipe en dicha comunidad y constituye, por tanto, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los condueños.

No es eso lo que sucede en el caso de autos, pues no se suscita controversia entre las partes -ni tampoco se pone en duda ese extremo en la sentencia de la que discrepamos- sobre el mantenimiento, al adquirirse por sus padres las cuotas de los dos hijos, de la igualdad que presidía la participación de todos ellos en la comunidad con anterioridad al acto especificativo cuyo sometimiento a gravamen constituye el objeto del litigio.

En definitiva: (i) no hay transmisión porque no existe, propiamente, precio, sino materialización de la cuota ideal y (ii) la compensación en metálico no es un exceso de adjudicación, sino consecuencia de la indivisión de la cosa común, que no altera el equilibrio entre los partícipes.

Sucede en este caso, en fin de cuentas, lo mismo que en los supuestos de extinción total del condominio: aunque se mantenga la comunidad con menos partícipes, la transmisión de cuotas tiene efecto declarativo y no traslativo, por referirse a actos internos de la comunidad que solo concretan derechos abstractos preexistentes, sin que pueda hablarse de excesos de adjudicación cuando -como aquí sucede- se respetan las proporciones entre los condóminos. Por eso no hay transmisión, ni desde el punto de vista civil, ni desde la perspectiva estrictamente tributaria.

5. La necesidad de evitar efectos fiscales desiguales ante casos sustancialmente idénticos.

Habría un argumento complementario a los anteriores: la tesis que sostiene la mayoría de la Sección puede provocar efectos fiscales desiguales ante casos sustancialmente idénticos.

Pensemos en varios comuneros que se apartan de la comunidad en un momento distinto, supuesto en el que todas las transmisiones estarían sujetas, salvo la última, esto es, aquella que determina la disolución total de la comunidad.

Para la mayoría de la Sección, no hay nada desigual en esta situación: como el hecho imponible, según se afirma, es de devengo instantáneo, "son irrelevantes para su calificación jurídica las incidencias posteriores", de suerte que "tan sólo el último exceso de adjudicación está no sujeto, por operar como extinción de la comunidad sobre cosa indivisible, y las anteriores serían adquisiciones sujetas a TPO, cada una en su respectiva fecha de devengo".

Es así, obvio es decirlo, desde la perspectiva de la tesis recogida en la sentencia. Pero no da contestación a la pregunta esencial: ¿es lógica una consecuencia como esa? O, dicho de otro modo, ¿hay alguna diferencia relevante que justifique el gravamen de esas "incidencias" anteriores cuando son materialmente idénticas a las "incidencias" posteriores no sujetas?.

Y cabría identificar, además, otra posible situación insólita, analizada por la doctrina científica: si hay acuerdo entre todos los condueños para disolver la comunidad y adjudicar el bien a uno de ellos, la operación no está sujeta; pero sí lo estaría cuando el acuerdo no es total, de suerte que el gravamen fiscal dependería de la voluntad de un tercero distinto del sujeto pasivo y abocaría al interesado a ejercitar la acción de división de la cosa común para evitar la sujeción al impuesto.

#### CONCLUSIÓN FINAL.

Consideramos que el recurso de casación debió ser desestimado, por cuanto la sentencia de la Sala de Valencia objeto de impugnación acertó en la calificación jurídica de la operación y en su consideración de no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales al no constituir la misma un negocio traslativo del dominio, sino un acto especificativo o de fijación de una cuota preexistente.

En Madrid, a 26 de junio de 2019.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Angel Aguillo Aviles D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.