

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**Sentencia n.º 482/2025 de 20 de junio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 1306/2023.****SUMARIO:**

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Excesos de adjudicación. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa. La sucesión de hechos, consistentes en las dos escrituras suscritas por el reclamante, al adquirir primero el 10% del bien, y al poco tiempo, el 90% restante, es suficiente prueba indiciaria para considerar la existencia de simulación, y motivar la tributación por el verdadero negocio jurídico de adquisición de inmueble sujeto a TPO, tal y como se ha hecho constar en la motivación de la liquidación. Así, el día 26 de febrero de 2019, el recurrente adquirió un 10% del inmueble en cuestión, perteneciendo el 90% restante a la vendedora. El 22 de mayo de 2020 se formalizó la "Escritura de Cese de proindiviso" relativa a dicho inmueble, en virtud de la cual se adjudica al recurrente en pleno dominio y como cuerpo cierto, y que indemniza a la copropietaria con la suma de 135.000,00 euros. En sentido estricto, sí ha existido un condominio durante quince meses, sin datos sobre la constitución y disolución del mismo. Recuerda el Tribunal que los supuestos de creación y extinciones exprés de condominios con cambio de la titularidad global del bien en pocos meses, y sin una explicación clara sobre la razón la motivación de crear en común una comunidad, que se va a disolver en poco tiempo, han sido analizados en la sentencia n.º 218/2018, de fecha 15 de marzo de 2018, rec. n.º 1324/2015, en la que señala que no es suficiente con la invocación por el interesado del artículo 1.062 CC para que la operación efectuada esté amparada por la excepción a la sujeción del art. 7.2.B) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), dado que es necesario acudir a la esencia o causa del negocio concertado, y a tal fin reviste una utilidad inapreciable los antecedentes y actos coetáneos y posteriores de quienes practican la operación gravada. Este es el supuesto analizado en el presente caso, en el que se crea artificiosamente un condominio para pocos meses después extinguirlo con una desproporción enorme en la atribución de cuotas, recibiendo precisamente la parte que menos participación tenía en el inmueble, la totalidad del mismo, transmutando la propiedad, lo cual, debe tributar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Madrid****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Novena****C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004****33009730****NIG:28.079.00.3-2023/0069492****Procedimiento Ordinario 1306/2023****Demandante:COMUNIDAD DE MADRID****LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA****Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH**

Síguenos en...

Sr. ABOGADO DEL ESTADO
D./Dña. Constancio
PROCURADOR D./Dña. MARIA CONCEPCION PUYOL MONTERO
SENTENCIA No 482

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN NOVENA**

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

D^a. Matilde Aparicio Fernández

D^a Cristina Pacheco del Yerro

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a veinte de junio de dos mil veinticinco.

Vistos por la Sala, constituida por los Señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 1306/2023, interpuesto por la Comunidad de Madrid representada por el Letrado de la Comunidad contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de septiembre de 2023 estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del Acuerdo de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid dictado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, expediente NUM000, cuantía 7.589,76 euros. Ha sido parte demandada el Tribunal Económico Administrativo representado por el Abogado del Estado y se ha personado como codemandado D. Constancio representado por la Procuradora D.^a María Concepción Puyol Montero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpuso por la Comunidad de Madrid recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de septiembre de 2023 estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del Acuerdo de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid dictado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, expediente NUM000, cuantía 7.589,76 euros.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, y lo hizo en escrito, donde tras exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes terminó suplicando que se dictase sentencia que estimase dicho recurso, declarando la nulidad de la resolución recurrida y confirmase la liquidación girada por la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.-Que asimismo se confirió traslado a la representación de la parte demandada, para contestación a la demanda, lo que verificó por escrito por el Abogado del Estado, que se opuso a la demanda.

Se personó como codemandado D. Constancio, el cual se opuso a la demanda y solicitó la confirmación de la Resolución recurrida.

TERCERO.-Recibido el pleito a prueba se practicó la propuesta y declarada pertinente y se acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 19 de junio de 2023, quedando tras lo cual el procedimiento concluso para Sentencia. Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. D.^a Natalia de la Iglesia Vicente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El presente recurso tiene por objeto la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de septiembre de 2023 estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del Acuerdo de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid dictado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, expediente NUM000, cuantía 7.589,76 euros.

SEGUNDO.-La recurrente muestra su disconformidad con la resolución impugnada exponiendo, en síntesis, lo siguiente.

Impugna el fallo del TEAR ya que entiende que el contribuyente no ha presentado ningún elemento de prueba ni justificación o explicación alguna de la actuación consistente en adquirir un reducido porcentaje del inmueble, un 10%, de forma onerosa, procediendo en un escaso lapso de tiempo a adquirir el 90% restante, si bien acogándose a la excepción de sujeción a Transmisiones Patrimoniales Onerosas por extinción de proindiviso, reduciendo considerablemente la carga tributaria, al aplicar un tipo de AJD del 0,75% en lugar del 6% de TPO para dicho 90% del inmueble, ya que no se han presentado siquiera alegaciones en el Tribunal. Por tanto, no puede exigírsele a la Administración Tributaria una actividad probatoria concreta, más allá de los elementos indiciarios de prueba que concurren en el presente caso, consistentes en los propios actos del sujeto pasivo, que entra a formar parte del proindiviso no porque se trate de un inmueble heredado, ni de un inmueble que forme parte de una sociedad de gananciales, ni de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica común, entre otras posibilidades, sino que simplemente adquiere onerosamente un reducido porcentaje del inmueble, el 10%, para proceder en un breve espacio de tiempo a adquirir el 90% restante. El contribuyente solicita la no sujeción a TPO amparándose en un artículo que pretende reducir la tributación en los casos de extinciones de proindivisos en los que el bien sea indivisible y no se desee permanecer en la situación de indivisión, pero que no puede amparar la realización de operaciones como la del presente expediente, sin que se aporte al menos por el contribuyente algún tipo de explicación del motivo por el que se entra voluntariamente y onerosamente a formar parte de un proindiviso adquiriendo una pequeña porción de un inmueble, que justifique la intención de formar parte de dicho proindiviso con una finalidad diferente a la simulación de un negocio con el consiguiente ahorro fiscal. La consideración de simulación bastando con la existencia de pruebas indiciarias, como en el presente supuesto, ha sido admitida por la jurisprudencia en este mismo sentido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia 183/2019 de 22 de abril de 2019, Rec. 96/2018.

Añade que en el presente caso, el contribuyente no ofrece explicación alguna al hecho de adquirir un reducido porcentaje de tan solo el 10% del inmueble, no dándose ninguna circunstancia por la que se hubiera visto compelido a formar parte de un proindiviso (por haber heredado el inmueble, adquirido conjuntamente en gananciales, etc) sino que voluntariamente adquiere un porcentaje reducido para posteriormente adquirir el resto, el 90%, de tal manera que sólo el 10% del inmueble tribute por TPO al tipo del 6%. De lo que se deduce que la Administración Tributaria no puede entender cuál ha sido la motivación para que el reclamante se introduzca en una situación de indivisión, resultando extraño el escaso tiempo transcurrido hasta la adquisición de la totalidad del inmueble. La sucesión de hechos, consistentes en las dos escrituras suscritas por el reclamante, es suficiente prueba indiciaria para considerar la existencia de simulación, y motivar la tributación por el verdadero negocio jurídico, de adquisición de inmueble sujeto a TPO, tal y como se ha hecho constar en la motivación de la liquidación.

TERCERO.-El Abogado del Estado se opuso a la demanda.

Relata que el 22/05/2020 se formalizó la "Escritura de Cese de proindiviso" autorizada por el notario de Madrid, don Luis Maíz Cal, bajo el núm. 880 de orden, relativa a un inmueble sito en la DIRECCION000 (ref. cat. NUM001, propiedad en proindiviso al 90 por ciento por doña Frida y al 10 por ciento por don Constancio. Este último había adquirido su 10% en el proindiviso, por compra en escritura otorgada ante el propio0 notario, señor Maíz Cal, el 26/02/2019, bajo el número 538 de orden, es decir, unos quince meses antes. En virtud de lo pactado en la referida escritura (cfr. Disposición Primera) "Los otorgantes disuelven la comunidad sobre la finca descrita y, dado su carácter esencialmente indivisible, se adjudica a Don Constancio, en pleno dominio y como cuerpo cierto, y que indemniza a Doña Frida con la suma de 135.000,00 euros (...)"'. El citado documento público se aportó a la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid junto con la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en concepto de "Extinción de proindiviso" (modelo 601), dando lugar al expediente NUM000 e ingresándose por el obligado tributario la cantidad de 1.012,50 euros, resultante de aplicar un tipo impositivo del 0,75 por ciento a una base liquidable declarada de 135.000,00 euros. No es ese el criterio de la Administración tributaria de la Comunidad demandante, que entiende que del negocio realizado no surge la extinción del condominio, sino la adquisición de la propiedad del 100% del bien inmueble de referencia, por lo que, en base a lo establecido en el artículo 2.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre por el que se prueba el Texto Refundido del Impuesto sobre ITP y

AJD considera que se ha realizado el hecho imponible señalado en el artículo 7.1.A) del citado T.R. (transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas), que debe tributar por la modalidad de Transmisiones patrimoniales Onerosas, al tipo del 6% sobre la base imponible constituida por el valor real del inmueble transmitido. Por ello, gira liquidación en los términos dichos que, incrementada en los intereses de demora y descontado el ingreso por autoliquidación, arroja un total a ingresar de 7.589.76 euros.

Precisa que no hay discrepancia en cuanto a los hechos resumidos, de modo que el debate se gira en torno a la interpretación y aplicación del régimen jurídico fiscal, concretamente en el ITP y AJD, de la operación.

Se remite a la Resolución del TEAR impugnada. En el presente caso, en la comunidad de bienes examinada se comprendía un único bien, un piso cuyo carácter indivisible no se ha cuestionado por la Comunidad Autónoma demandante, tal como aparece descrito el inmueble en la escritura de cese de proindiviso ni en términos de indivisibilidad material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien) ni en términos de divisibilidad económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien); y no puede tenerse por existente un exceso de adjudicación sujeto al Impuesto T.P., modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuando existe un único bien, que no puede ser objeto de reparto de forma que se evite el exceso, o, en su defecto, reduciéndolo al máximo, puesto que en tal caso se proyectan sobre la operación realizada las notas del artículo 1062 del CC, con las consecuencias previstas en el artículo 7.2. B) del TR del Impuesto. Y no puede admitirse, al propio tiempo, la pretendida existencia de simulación, en el sentido detectado por el TEARM, puesto que la Administración tributaria no ofrece prueba de ello, ni siquiera indiciaria. En efecto no puede considerarse tal, como ha entendido el TEARM, la existencia de una cierta proximidad en el tiempo entre las dos operaciones realizadas. El plazo considerado va desde el 26/02/2019 hasta el 22/05/2020, es decir, un año y tres meses aproximadamente, periodo suficientemente prolongado como para exigir algo de la Administración gestora en el procedimiento de comprobación. Por definición, no se trata de una prueba plena, pero sí de la existencia de una pluralidad de indicios que apunten, todos ellos, hacia una misma conclusión. No sucede así en el presente caso, en el que, junto al dato indicado de la proximidad en el tiempo de las dos operaciones implicadas, se alega únicamente el limitado porcentaje que nuestro codemandado ostentaba en el inmueble, circunstancia que es irrelevante. Sobre la falta de explicación por parte del adquirente alegado por la Comunidad de Madrid, indica que esta realiza una inversión de la carga de la prueba en contravención con lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT. Las razones de los particulares para llevar a cabo sus actos y negocios jurídicos quedan en el terreno de los motivos, que la Administración tributaria, incluida la de la Comunidad de Madrid, debe sacar a relucir si pretende que tales actos y negocios responden a una finalidad ilícita o, simplemente, como dijera la Audiencia Nacional, es el resultado de una economía de opción, absolutamente lícita. En definitiva, el mero hecho de la existencia de una cierta proximidad en el tiempo entre las dos operaciones afectadas, per se y como único indicio apreciado (el reducido porcentaje de participación de uno de los condóminos no constituye indicio alguno relevante, por expresa exclusión por el Tribunal Supremo), no permite llegar a la conclusión establecida para liquidar ITP en el supuesto de autos.

CUARTO.-El codemandado D. Constancio presentó escrito oponiéndose a la demanda.

Relata que con fecha 22 de mayo de 2020, D. Constancio y Dña. Frida mediante escritura pública, otorgada ante el notario, D. Luis Maíz Cal, procedieron a la extinción del proindiviso de la vivienda sita en DIRECCION000 de Madrid, poseída en proindiviso al 90 por ciento por Doña Frida y al 10 por ciento por el demandado, D. Constancio. Dada la indivisibilidad del inmueble se adjudicó el pleno dominio a D. Constancio el cual compensó a Doña Frida por el exceso recibido en 135.000.- euros. Con fecha 12/06/2020 se aportó el referido documento público a la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, junto con la correspondiente liquidación del Impuesto por Actos Jurídicos Documentados (Modelo 601), dando lugar al expediente NUM000 e ingresando la cantidad de 1.012,50.- euros, resultantes de aplicar el 0,75 % a una base declarada de 135.000.- euros. La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid - considerando que, en el citado expediente (NUM000), realmente se había producido un exceso de adjudicación declarado- en fecha 26/08/2022, practicó liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (Transmisiones Patrimoniales Onerosas) por importe de 7.589,76 .- euros (incluidos intereses). En esta liquidación, como motivación de la misma, la Dirección General de Tributos argumentaba resumidamente que: D. Constancio adquirió el 10 por 100 del

inmueble el 26/02/2019 y la extinción del proindiviso se produjo el 22/05/2020, adjudicándose el 100% del mismo al titular con menos porcentaje (es decir, a D. Constancio) Basándose en lo anterior la DGT de Madrid, consideró que "...parece claro, dado el poco tiempo transcurrido desde la primera adquisición y el pequeño porcentaje que adquiere el adjudicatario final del inmueble, que nunca se ha querido estar en proindiviso sino que desde un primer momento la finalidad era la adquisición del 100 % de inmueble por parte de D. Constancio". Frente a la anterior liquidación esta parte formuló Reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional del Madrid (Procedimiento NUM002), el cual dictó Resolución de fecha 28 de septiembre de 2023, estimando la reclamación y anulando la liquidación practicada por la DGT de Comunidad de Madrid.

Precisa que el argumento de la demanda reproduce de forma prácticamente idéntica la motivación de la liquidación de la DGT de Madrid origen de las presentes actuaciones, la cual resultó anulada por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, dando lugar al presente procedimiento. En dicha Resolución el TEAR, rebate consistentemente los argumentos y motivaciones de la DGT de Madrid, en los términos expuesto en el Hecho Quinto del presente escrito, sin que las alegaciones vertidas ahora en la demanda de la Comunidad de Madrid, aporte ningún argumento nuevo que permita rebatir eficazmente la Resolución del TEAR objeto de esta demanda. En todo caso, tal y como mantiene el Abogado del Estado en su escrito de contestación, es lo cierto que las alegaciones formuladas por la Comunidad de Madrid nos remiten al ámbito de la prueba en los procedimientos tributarios, y a este respecto cabe señalar que esta parte asume como propia la argumentación del Abogado del Estado contenida en el Fundamento Tercero de su oposición a la demanda. Hace referencia al artículo 105 de la Ley General Tributaria, el cual, de forma concordante con el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dispone que " En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos". Este criterio legal aparece recogido de forma unánime por la jurisprudencia, pudiendo citarse entre otras muchas STS de 26 de octubre de 2007 (RJ 2007/728) ó STS de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008/7885), las cuales con idéntico criterios y con idéntica expresión manifiestan que "tanto en procedimientos de gestión como en la resolución de reclamaciones quienes hagan valer su derecho deberán probar los hechos normalmente constitutivos del mismo". Sin duda, esta carga probatoria, establecida con carácter general, afecta tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria. Sin embargo, a la vista de las alegaciones contenidas en su demanda, la Comunidad de Madrid, ante la imposibilidad de probar los hechos que avalen sus pretensiones, pretende -de forma improcedente- trasladar la carga probatoria al demandado, D. Constancio, obviando que es ella quien debe probar los hechos y circunstancias que avalan el derecho pretende mantener, de conformidad con el citado precepto 105 LGT y la jurisprudencia que lo desarrolla. La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid a lo largo de todo el expediente viene haciendo alusiones a que el contribuyente, D. Constancio nunca ha querido estar en proindiviso sino que su intención desde un primer momento ha sido la adquisición del 100% del inmueble. Con tal planteamiento la demandante -además de hacer una suposición injustificada de la intencionalidad de mi representado- parece aludir indirectamente a una voluntad defraudatoria, que no acredita en forma alguna y que supone desconocer la línea jurisprudencial según la cual el fraude no se presume sino que necesariamente debe ser probado.

Por lo que se refiere a la escasa duración del proindiviso desde su constitución a su disolución, ningún de los preceptos citados condiciona su aplicación a que el condominio deba tener una duración mínima predeterminada. Por el contrario, el artículo 400 C.C. de forma incondicionada establece que nadie está obligado a permanecer en el condominio, añadiendo de forma clara y diáfana que la división de la cosa común se puede pedir en cualquier momento, sin exigir ninguna duración mínima del mismo. De donde se deduce que la actuación de D. Constancio, es perfectamente ajustada a la norma por más que la Administración Tributaria pretenda deducir cualquier tipo de irregularidad en función de la duración de proindiviso. En relación a que el adquirente final del pleno dominio solo tenía una participación minoritaria en la comunidad, cabe señalar, en primer lugar, que ni el artículo 400, ni el artículo 1062, ambos del C.C. hace la más mínima referencia a los porcentajes de participación que pudieran tener cada uno de los copropietarios antes de la extinción del proindiviso, ni exigen que, para la adjudicación del pleno dominio, el adjudicatario tenga un determinado porcentaje de participación en la propiedad. Ratificando tal argumento, cabe señalar que esta cuestión ha sido abordada y resuelta por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo) en Sentencia 1502/2019, de 30 de octubre en la que precisamente la cuestión casacional planteada es el tratamiento que procede

cuando el copropietario al que se adjudica el inmueble (en la extinción del condominio) tiene una participación pequeña en el mismo.

QUINTO.-Para resolver este procedimiento hay que partir de los hechos probados, consistentes en que el día 26 de febrero de 2019, D. Constancio adquirió un 10% del inmueble sito en la DIRECCION000 (ref. cat. NUM001), perteneciendo el 90% restante a D.^a Frida. Y el 22/05/2020 se formalizó la "Escritura de Cese de proindiviso" autorizada por el notario de Madrid, don Luis Maíz Cal, bajo el núm. 880 de orden, relativa a dicho inmueble, en virtud de la cual se adjudica a D. Constancio en pleno dominio y como cuerpo cierto, y que indemniza a Doña Frida con la suma de 135.000,00 euros. En sentido estricto sí ha existido un condominio durante quince meses, sin datos sobre la constitución y disolución del mismo.

Estos supuestos de creación y extinciones exprés de condominios con cambio de la titularidad global del bien en pocos meses, y sin una explicación clara sobre la razón la motivación de crear en común una comunidad que se va a disolver en poco tiempo, han sido analizados por esta Sección en la Sentencia nº 218/2018, de fecha 15 de marzo de 2018, Recurso nº 1324/2015, a cuya fundamentación nos remitimos, *"El art. 7.2.B) del texto refundido del Real Decreto legislativo 1/1993 establece, como hemos anticipado, que se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto «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».* Y el art. 1062 se refiere a la partición hereditaria estableciendo que *«cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno [de los coherederos] a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero».* La aplicación de esta disposición a las comunidades convencionales o voluntarias es indiscutible a partir de la ya mencionada STS de 29 de junio de 1999 (rec. 8138/1998) y el hecho de hallarse comprendidas en el ámbito del 61.2 del Reglamento del impuesto (Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo), referido a la *«Disolución de comunidades de bienes»*, sin mayor especificación que la circunstancia de que no hayan realizado actividades empresariales.

Ahora bien, no es suficiente con la invocación por los interesados de dicho art. 1062 para que la operación efectuada esté amparada por la excepción del art. 7.2.B). El art. 13 LGT y el art. 2.1 de la Ley de impuesto establecen que *«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado».* Para ello es necesario acudir a la esencia o causa del negocio concertado, y a tal fin reviste una utilidad inapreciable los antecedentes y actos coetáneos y posteriores de quienes practican la operación gravada.

Así pues, asiste la razón al TEAR y a la Administración tributaria autonómica al considerar que el otorgamiento de la escritura de división debe interpretarse en conjunto con las demás operaciones de las copropietarias sobre el resto de los bienes comunes, a las que cabe añadir las adquisiciones anteriores de la misma sociedad. De tales circunstancias se deduce que MARTA ARTERO SALCEDO INVERSIONES SL, en las escrituras de 7 de mayo de 2009, culminó el proceso de adquisición del pleno dominio de los siete pisos o locales que pertenecían a la antigua comunidad hereditaria, ya que las cuotas de los demás comuneros fue adquirida paulatinamente en fechas 28 de diciembre de 2006 y 26 de enero y 2 de agosto de 2007. De existir la mera voluntad de poner fin a la indivisión y al tratarse de varios inmuebles, el modo más coherente, por respetar el equilibrio de las adjudicaciones y la proporción de la participación de cada comunero, es el reparto de los bienes entre ellos, no la adjudicación de la totalidad a uno solo.

No podemos perder de vista el precepto reglamentario antes mencionado, que, al menos por vía interpretativa puede contribuir a entender el significado del art. 7.2.B), y aquel excluye de tributación por transmisiones *«La disolución de comunidades de bienes, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad».* El principio de proporcionalidad de las adjudicaciones representa, pues, un elemento esencial para valorar la presencia de excesos de adjudicación imposables.

Por tales motivos es apropiado estimar que la suma abonada por la sociedad a la última comunera, Dña. Natalia, es un verdadero exceso de adjudicación en el concepto que ofrece la citada sentencia del Tribunal Supremo: *«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».*

Si aceptáramos la tesis que propone la demandante, la elusión de la tributación por el impuesto de transmisiones onerosas sería fácilmente asequible. Bastaría diversificar una compraventa en dos operaciones de ingreso en la comunidad y posterior extinción del condominio con adjudicación de la totalidad del bien, para eludir el gravamen sobre la transmisión.

CUARTO.- La postura de la resolución del TEAR ahora impugnada es la que concuerda con la de esta Sala, como demuestra la cita por aquel de la sentencia 526/2009, de 18 de marzo, de la Sección 4^a. En ella nos pronunciamos a favor de la tributación como transmisión del exceso de adjudicación procedente de la extinción del condominio sobre un garaje, un local y una parcela con vivienda, en la que uno de los comuneros percibió el garaje más una compensación en metálico por la mitad del resto de los bienes. La fundamentación de la decisión fue la siguiente, que por supuesto hacemos nuestra en su integridad:

La Sala, siguiendo lo que se dice el STSJ de Cataluña de 7 de diciembre de 2007 y de esta misma Sala de 16 de julio de 2008, entiende que la conclusión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional es consecuencia natural de la doctrina del Tribunal Supremo. En efecto, si la adjudicación, sea de bienes divisibles o indivisibles, es finalmente simple especificación de la cuota ideal o abstracta de los comuneros no hay transmisión ni tributación por ella, pero, obviamente, si uno de los comuneros percibe finalmente unos bienes o una cantidad en metálico que excede de lo que corresponda a su cuota ideal o abstracta en el condominio, habrá una transmisión del exceso y deberá tributar por ella, siendo irrelevante que cada uno de los tres bienes afectados por la extinción del condominio sea indivisible, tal como resulta de los autos, ya que nada impide que se hubieran dos lotes de valor menos dispar, uno formado por la vivienda y otro por el garaje y el local con lo que el total del exceso exento para el primero habría sido el que dice el Tribunal Económico Administrativo Regional. La doctrina del Tribunal Supremo en nada avala la interpretación que se esgrime en la demanda de que cuando haya en indivisión, sea uno o sean varios bienes, baste excluir el evidente exceso de adjudicación el que se atribuyan esos bienes a uno de los comuneros con compensación en metálico. La indivisibilidad justifica que el bien se atribuya a un comunero con la correlativa compensación, sin que por ello produzca exceso sometido a tributación, pero cuando la indivisibilidad de los bienes no impide extinguir el condominio atribuyendo bienes concretos a cada comunero, en este caso el exceso compensado en metálico no es el medio imprescindible y único para salvar la indivisibilidad, sino el querido por las partes, con lo que se pone de manifiesto un acto verdadero de transmisión y no una consecuencia derivada de la indivisibilidad del bien que podía haberse resuelto sin necesidad de compensación en metálico.

Y en esa línea nos pronunciamos también en las sentencias de la Sección 9^a 571 y 572/2011, de 30 de junio: Esta Sala ya ha declarado reiteradamente que la normativa expuesta, así como la jurisprudencia del TS, lo que quiere es que cuando un bien sea indivisible no se gire liquidación por el impuesto de transmisiones patrimoniales por el exceso de adjudicación, pero sólo si esta indivisibilidad es necesaria. Si por el contrario la adjudicación del bien indivisible es intencionada o a través de ella se da un exceso que pudiera haber sido evitado o minorado con una adjudicación de bienes, que aunque indivisibles, no provocara exceso alguno o que éste fuera menor, se entiende que, de esa manera, aflora una riqueza que debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Es decir, si la adjudicación, sea de bienes divisibles o indivisibles, es la simple especificación de la cuota ideal o abstracta de los comuneros sobre la cosa que comparten, no hay transmisión ni tributación por ella, pero, obviamente, si uno de los comuneros percibe finalmente unos bienes o una cantidad en metálico que excede de lo que corresponda a su cuota ideal o abstracta en el condominio, necesariamente habrá de reconocerse una transmisión del exceso y se deberá tributar por ella. La indivisibilidad justifica que el bien se atribuya a un comunero con la correlativa compensación, sin que por ello produzca exceso sometido a tributación, pero cuando la indivisibilidad de los bienes no impide extinguir el condominio atribuyendo bienes concretos a cada comunero, en este caso el exceso compensado en metálico no es el medio imprescindible y único para salvar la indivisibilidad, sino el querido por las partes, con lo que se pone de manifiesto un acto verdadero de transmisión y no una consecuencia derivada de la indivisibilidad del bien que podía haberse resuelto sin necesidad de compensación en metálico". Dichos argumentos han sido reiterados por la presente Sección en sentencia de fecha 22 de diciembre de 2023 dictada en el Procedimiento Ordinario 27/2022.

Este es el supuesto analizado en el presente caso, en el que se crea artificiosamente un condominio para pocos meses después extinguirlo con una desproporción enorme en la atribución de cuotas, recibiendo precisamente la parte que menos participación tenía en el inmueble, la totalidad del mismo, transmutando la propiedad, lo cual debe tributar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas. No se trata, como indica la Resolución del TEAR, de

una inversión en la carga de la prueba, sino en una aplicación de la norma y la Jurisprudencia teniendo en cuenta el espíritu de la misma, que tiene como base una copropiedad no creada artificialmente como fase para una adquisición plena de la propiedad. Y en estos casos en los que no existe causa alguna para la creación de un condominio con un porcentaje mínimo y sin embargo el cóndomino minoritario, acaba siendo el adquirente íntegro, se presume la adquisición diferida de la propiedad y por ello es el "adquirente" el que debe probar la existencia de una auténtica copropiedad que se extinga y no una mera adquisición por porcentajes. Procede, por todo ello, la estimación del recurso.

SEXTO.-En cuanto a las costas, dispone el art. 139.1 LJ, en la redacción dada por la Ley 37/2011, 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". En el presente caso las circunstancias aconsejan la no imposición de costas atendiendo a la confianza que puede crear en el obligado tributario el criterio del órgano técnico.

FALLAMOS

ESTIMAR el presente Procedimiento Ordinario interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de septiembre de 2023 estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación derivada del Acuerdo de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid dictado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, expediente NUM000, cuantía 7.589,76 euros, Resolución que ANULAMOS, confirmando la liquidación.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-1306-23 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-1306-23 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos 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 tutela 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...

