



Roj: **STS 3665/2019 - ECLI:ES:TS:2019:3665**

Id Cendoj: **28079130022019100610**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/10/2019**

Nº de Recurso: **6752/2017**

Nº de Resolución: **1377/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 03-02-2017,**
STSJ M 11034/2017,
ATS 4493/2018,
STS 3665/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.377/2019

Fecha de sentencia: 16/10/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6752/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/10/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6752/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1377/2019

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 16 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **6752/2017**, promovido por doña María José Bueno Ramírez, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de don Víctor, contra la sentencia núm. 593/2017, de 26 de octubre, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el procedimiento ordinario núm. 381/2017.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la Comunidad de Madrid, representada y asistida por su Letrada.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por don Víctor contra la sentencia núm. 593/2017, de 26 de octubre, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estima parcialmente el recurso núm. 381/2017 instado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 3 de febrero de 2017, que estima en parte la reclamación núm. NUM000 formulada contra la liquidación provisional emitida en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el 5 de marzo de 2014, por la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 28 de septiembre de 2012, don Víctor adquirió a doña Silvia, doña Ángela y don Gervasio las dos octavas partes (25%) de un piso situado en la CALLE000, núm. NUM001, de Madrid, del que don Víctor ya era propietario junto a su esposa en un 62,5%, por un precio total de 40.000 euros.

b) El 1 de octubre siguiente se presentó autoliquidación, declarando la operación anterior sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados ["AJD"] del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["ITPyAJD"], y consignando una cuota a ingresar de 400 euros, resultado de aplicar el 1% al precio total convenido por el porcentaje de participación adquirido.

c) El 15 de noviembre de 2012, don Víctor adquirió de los mismos hermanos el 12,5% restante sobre el piso mencionado, satisfaciendo la cantidad de 6.000 euros, si bien la misma resultó incrementada hasta 20.000 euros mediante contrato privado de compraventa posteriormente protocolizado ante notario el 17 de julio del año siguiente.

d) Tras un procedimiento de comprobación limitada iniciado el 5 de diciembre de 2013, por la operación realizada el 28 de septiembre de 2012, la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, en fecha 5 de marzo de 2014, giró liquidación provisional por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas ["TPO"] del ITPyAJD (clave de liquidación NUM002; Concepto Transmisiones Patrimoniales; Referencia 2012-T-093415), al entender que no se había disuelto una comunidad de bienes, sino que, en realidad, se había producido una transmisión de cuotas de participación indivisas sobre el referido inmueble de la CALLE000. De tal comprobación resultó una base imponible de 53.913,16 euros y una cuota a ingresar, como consecuencia de la aplicación del tipo impositivo del 7%, de 3.545,76 euros.

e) No conforme, don Víctor interpuso reclamación económico-administrativa (núm. NUM000), la cual fue estimada en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"] de 3 de febrero de 2017, concluyendo, en lo que aquí interesa, que "la operación realizada mediante escritura de 28 de septiembre de 2012 no e[ra] una extinción de condominio, sino una transmisión de cuotas de



participación", sin que "el criterio establecido por el Tribunal Económico-Administrativo [...] en sus resoluciones 00/591/2010 (Comunidades de bienes con varios bienes indivisibles) y 00/3704/2010 (Adjudicación de un bien en copropiedad mediante subasta)" afectara "a la liquidación de dicha escritura" (FD 2°).

SEGUNDO.-La sentencia impugnada instancia.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la referida resolución del TEARM, este fue desestimado, en lo relativo a la cuestión que origina este proceso, por la sentencia de 26 de octubre de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que, en lo que aquí interesa, razonó lo siguiente:

" **TERCERO.-** La cuestión objeto de este recurso consiste en determinar si, como sostiene la parte actora, el acto llevado a cabo por medio de la escritura pública de disolución otorgada el 28 de septiembre de 2012 debe tributar como disolución parcial de condominio del inmueble, aplicándose el art. 7.2.B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (...), tributando al 1%; o bien ese mismo acto ha de ser considerado efectivamente como transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre bien inmueble, debiendo tributar como compraventa sujeta al tipo impositivo del 7%, postura esta última que entendemos como la efectivamente ajustada a Derecho y que defiende y sostiene la Administración Tributaria. Y es la que recoge la sentencia del Tribunal Supremo en la Sentencia dictada en unificación de doctrina que hemos recogido anteriormente.

En el caso que nos ocupa se otorgó escritura de disolución parcial de comunidad sobre inmueble de 28 de septiembre de 2012, por la que el hoy recurrente, propietario en ese momento de 5/8 partes de la finca, adquiere 2/8 partes más, quedando no obstante el condominio sin extinguir pues falta 1/8, que finalmente adquiere por escritura de 15 de noviembre de 2012.

El artículo 2.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el 7.1 A del mismo cuerpo legal establecen: (...).

A través de la escritura pública de disolución de 2012, el negocio efectivamente realizado por las partes consistió en un acuerdo de modificación del proindiviso sobre el inmueble, adjudicando una proporción distinta y manteniendo el proindiviso.

Es decir, no se ha producido disolución de la comunidad de bienes constituida sobre el inmueble sino una efectiva transmisión de cuotas de participaciones indivisas del inmueble en cuestión, debiendo tributar como compraventa modalidad Transmisión Patrimonial Onerosa sujeta al Tipo impositivo del 7%, en lugar de la modalidad por la que fue autoliquidado por la parte actora Acto Jurídico Documentado sujeta a tipo del 1%.

Estamos consecuentemente en presencia del supuesto tipificado en el art. 7.1.A del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ante una entrega sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD como consecuencia de una efectiva transmisión onerosa de inmueble, aplicándose el tipo vigente al momento del devengo del impuesto 7% anteriormente expuesto; ya que la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no determina la extinción o disolución de aquel a resultas de tal operación notarial, por lo que la verdadera naturaleza del hecho o negocio jurídico acaecido determina una transmisión patrimonial onerosa entre condominios y por tanto sujeta a ITP modalidad TPO al tipo que le es propio. Lo esencial es que no se ha extinguido la comunidad de bienes, que permanece con dos comuneros, que han adquirido las cuotas restantes.

Por lo que procede desestimar el recurso. Siendo este el criterio que la Sección entiende más razonable y ajustado a la interpretación de los artículos citados. Cambiando así y modificando el criterio que ha podido mantener en otras Resoluciones anteriores".

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Víctor presentó, el 10 de diciembre de 2017, escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la recurrente considera que la sentencia infringe el artículo 242.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 7, apartados 1.A) y 2.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["TRLITPAJD"], en relación con el artículo 1062 del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 ["CC"]; las sentencias del Tribunal Supremo núms.



6932/1991, de 11 de diciembre (Sección primera; RCA núm. 722/1989), y 7755/1998, de 11 de diciembre (Sección segunda; RCA núm. 10422/1997); y las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla-León (sede de Valladolid) núm. 1806/2012, de 25 de octubre (recurso núm. 39/2009), de las Islas Baleares núm. 524/2012, de 11 de julio (recurso núm. 200/2011), de Castilla-León núm. 14/2012, de 10 de enero (recurso núm. 1315/2008), de la Comunidad Valenciana núm. 849/2010, de 14 de octubre (recurso núm. 559/2009), y de Cataluña núm. 1300/2009, de 29 de diciembre (recurso núm. 343/2006).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 13 de diciembre de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió por auto de 25 de abril de 2018, en el que se apreció que las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en las siguientes:

" 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, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889, 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".*

En dicho auto se identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 7, apartados 1.A) y 2.B), del TRLITPAJD, en relación con el artículo 1062 del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889.

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. La representación de don Víctor interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 11 de junio de 2018, que observa los requisitos legales.

1.1. En dicho escrito, comienza el demandante por subrayar que la disolución parcial del condominio en este caso "tiene como objetivo real la disolución total del proindiviso, de manera que el condómino adquirente continúa, después, adquiriendo del resto de comuneros sus cuotas de participación hasta lograr adquirir la propiedad sobre el 100 por 100 del bien y, por tanto, disolver de forma plena el proindiviso" (pág. 1); que "aunque se tratase de la disolución parcial de un proindiviso ésta fue meramente instrumental para lograr su disolución total si bien, no pudiéndose realizar ésta en unidad de acto (dado el enfrentamiento existente entre los copropietarios y la dificultad de reunirlos a todos de consuno para la extinción), se realizó por fases" (pág. 1); y que entre la "fecha de la disolución parcial objeto del debate (28 de septiembre de 2012) y la de la disolución total (15 de noviembre de 2012) transcurrieron únicamente 48 días" (pág. 2).

1.2. Seguidamente, razona la vulneración por la sentencia impugnada de los artículos 242.4 LGT y 7.2.B) TRLITPAJD, así como su contradicción con las sentencias citadas en el escrito de preparación, a las que añade las sentencias de este Tribunal núms. 2351/2010 (ECLI: ES:TS:2010:2351), 4571/1999 (ECLI: ES:TS:1999:4571), 8797/1991 (ECLI: ES:TS:1991:8797) y 3357/1998 (ECLI: ES:TS:1998:3357).

2. Por su parte, el abogado del Estado presentó escrito, fechado el 7 de noviembre de 2018, en el que formula oposición y solicita de este Tribunal que, interpretando adecuadamente el artículo 7, apartados 1.A) y 2.B) del TRLITPAJD, en relación con el artículo 1062 CC, declare que "la extinción parcial del condominio existente sobre un bien inmueble cuando se adjudica a alguno o algunos de los condóminos las participaciones de otros condóminos en la comunidad, manteniéndose la situación de proindiviso, está sujeta al Impuesto, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto (artículo 7.1.A) del TRLITPAJD) sin que, por tanto, pueda entenderse que tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 1062 Código Civil, en relación con el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, lo que hubiera propiciado la aparición del gravamen documental del artículo 31.2 del citado TRLITPAJD"; y que "[d]esestime el recurso interpuesto y confirme la sentencia impugnada, sin tener en cuenta, en todo caso, una posible infracción por la sentencia impugnada del artículo 242.4 LGT y su falta de aplicación por el Tribunal Económico Administrativo Regional" (págs. 13 y 14).

3. Finalmente, la letrada de la Comunidad de Madrid presentó escrito de oposición al recurso en el que suplica a la Sala "dicte en su día sentencia en la que fije la interpretación de que la extinción parcial de un condominio hereditario donde ha existido redistribución de cuotas, constituye un hecho imponible de la modalidad de TPO, encontrando encaje en la previsión del artículo 7.1 A) del TRITP-AJD y no, en siendo aplicable la excepción de liquidación y pago del Impuesto del artículo 7.2 B) del citado TRITP- AJD" (pág. 15).



QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Por providencia de 29 de enero de 2019, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Mediante providencia de 23 de mayo de 2019, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguillo Aviles, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 8 de octubre de 2019, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Necesaria remisión a la sentencia núm. 916/2019, de 26 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 4322/2017 .

La totalidad de las cuestiones que el recurso plantea ha sido abordada y resuelta por esta Sección en la sentencia núm. 916/2019, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Afirmamos entonces, también en relación con un caso en el que lo que se había producido era una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca, lo siguiente:

" **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, inmediateamente, 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 especificquen 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 condueño 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. Inocencia y Sr. Moises, 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.

SEXO.- 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".

SEGUNDO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

De conformidad con lo razonado es necesario desestimar el recurso de casación, al no 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, sino que desestima el recurso con fundamento en que estamos ante "la entrega sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD como consecuencia de una efectiva transmisión onerosa de inmueble, aplicándose el tipo vigente al momento del devengo del impuesto 7% anteriormente expuesto; ya que la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no determina la extinción o disolución de aquel a resultas de tal operación notarial, por lo que la verdadera naturaleza del hecho o negocio jurídico acaecido determina una transmisión patrimonial onerosa entre condominios y por tanto sujeto a ITP modalidad TPO al tipo que le es propio. Lo esencial es que no se ha extinguido la comunidad de bienes, que permanece con dos comuneros, que han adquirido las cuotas restantes" (FJ 3º).

TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en ese recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia por remisión al fundamento jurídico sexto de la sentencia de esta Sala núm. 916/2019, de 26 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 4322/2017.

2º) No haber lugar al recurso de casación núm. 6752/2017, promovido por don Víctor contra la sentencia núm. 593/2017, de 26 de octubre, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estima parcialmente el recurso núm. 381/2017 instado contra



la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 3 de febrero de 2017, que estima en parte la reclamación núm. NUM000 formulada contra la liquidación provisional emitida en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el 5 de marzo de 2014, por la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

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

FONDO DOCUMENTAL CINDOJ