



Roj: **STS 3634/2018 - ECLI:ES:TS:2018:3634**

Id Cendoj: **28079130022018100226**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/10/2018**

Nº de Recurso: **4625/2017**

Nº de Resolución: **1484/2018**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5031/2017,**
ATS 12367/2017,
STS 3634/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.484/2018

Fecha de sentencia: 09/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4625/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/10/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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.: 4625/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1484/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles
D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 9 de octubre de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4625/2017**, interpuesto por la **GENERALIDAD VALENCIANA**, representada y defendida por el letrado de su servicio jurídico, contra la sentencia de 29 de junio de 2017, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso nº 1302/2013 (ES:TSJCV:2017:5031), en relación con el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), por un importe de 1.790,20 euros. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 29 de junio de 2017 que desestima el recurso formulado por la Generalidad Valenciana contra la resolución de 22 de febrero de 2013, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia, desestimatoria de la reclamación deducida por doña Alejandra, contra la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Nules de la Agencia Tributaria, en concepto de impuesto sobre actos jurídicos documentados, por el importe indicado.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Los cónyuges, don Esteban y doña Alejandra otorgaron el 6 de noviembre de 2008, ante el notario del Ilustre Colegio de Valencia don Ernesto Parragón Albella, escritura de liquidación de gananciales y de disolución de la comunidad de bienes existente sobre una vivienda que les pertenecía con carácter común, siendo dueños cada uno de la mitad indivisa. El inmueble se valoraba en 162.278 euros y, dada la indivisión, se adjudicó a la Sra. Alejandra. Los cónyuges presentaron autoliquidación del impuesto sobre actos jurídicos documentados como exento. Por la Oficina liquidadora se inició un procedimiento de comprobación limitada y se giró a doña Alejandra liquidación, por un importe a ingresar de 1.790,20 euros, en concepto de extinción de la comunidad de bienes, tomando como base imponible el valor de la totalidad de la vivienda.

Frente a esta liquidación, la contribuyente dedujo reclamación ante el TEAR de Valencia, que fue estimada por acuerdo de 22 de febrero de 2013.

b) La Sala de instancia dictó sentencia de 29 de junio de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalidad Valenciana. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 3º):

"...TERCERO.- Deberá partir de la convicción de que la escritura de 6-11-2008 encierra dos negocios o convenciones jurídicas susceptibles o no de gravarse por el IAJD.

Sobre esta cuestión esta Sala ya se pronunció en su sentencia 525, de 15 de mayo de 2015 (recurso 2368/2011) de forma estimatoria a las pretensiones de la demanda y en consonancia con la doctrina dominante en otros órganos jurisdiccionales (SSTS de 12-11-1998 y 28-6-1999, STSJ de Cataluña de 13-3-2008, etc...).

Respecto a la tributación correspondiente al IAJD, debe partirse de la argumentación contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 1998, en la que se analiza un supuesto de otorgamiento de escritura pública de declaración de obra nueva, división horizontal y atribución de pisos a los dos condóminos, y se giraban dos liquidaciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, gravando por un lado la declaración de obra nueva, y por otro lado, la división horizontal a ella yuxtapuesta. En el fundamento tercero de la citada resolución se sostiene lo siguiente:

"Es cierto, como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin



que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular pro indiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos".

En efecto, el hecho imponible del Impuesto, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, viene regulado en los arts. 27 y siguientes 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 conforme al art. 28 de la citada normativa, están sujetas a gravamen las escrituras, actas y testimonio notariales, en los términos que establece el art. 31 del mismo texto legal. El referido art. 31 del Texto refundido, en la redacción aplicable en este caso, preceptúa:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valubles, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el art. 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma "Por su parte, el art. 4 de la anterior norma dispone:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

De la lectura de estos preceptos se deduce que el IAJD grava esencialmente el documento, es decir la formalización jurídica, mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, no de hechos jurídicos inscribibles, siempre que dichos actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto de "transmisiones onerosas".

Conviene reseñar la argumentación contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 1998, en la que se analiza un supuesto de otorgamiento de escritura pública de declaración de obra nueva, división horizontal y atribución de pisos a los dos condóminos, y se giraban dos liquidaciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, gravando por un lado la declaración de obra nueva, y por otro lado, la división horizontal a ella yuxtapuesta.

En el fundamento tercero de la citada resolución se sostiene lo siguiente: "Es cierto, como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de, la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular pro indiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos.

Así lo ha entendido en ocasiones anteriores el propio Tribunal Económico Administrativo Central, como ha puesto de manifiesto la apelante y se recoge en la invocada Sentencia de 4 de Abril de 1977, cuyo criterio debe



ser reafirmado, dando lugar a la apelación y revocando el fallo de instancia, en este aspecto, en coherencia con lo pedido aquí, ya que tampoco ha planteado el apelante la posible no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados".

Consecuentemente, en los supuestos en los que en un mismo acto se formalice la disolución de una comunidad de bienes o ganancial y la extinción del condominio preexistente sobre un inmueble, con adjudicación a un comunero, solo procede que se liquide por el gravamen de actos jurídicos documentados la extinción del condominio, sin poder hacerlo por la disolución de los gananciales, al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común; de forma que sólo cabrá una liquidación única por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados por el concepto de extinción del condominio, y no por la división horizontal.

El siguiente paso a dar tiene que ver con el importe a gravar por el IAJD, es decir, determinar la base imponible que procede fijar en la adjudicación de la vivienda a la esposa, consecuencia sin duda de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad de arbitrar un procedimiento para no perpetuar la indivisión, que los cónyuges no están obligados a soportar.

Procede en, este punto reproducir la literalidad del art. 30.1 de la Ley reguladora del Impuesto (R.D.Leg. 1/1993 de 24 de septiembre) cuando dice que la base del impuesto, en las primeras copias que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado.

Ante las discrepancias entre las partes sobre la cuantificación de la base imponible, deberá ser resuelta la cuestión teniendo en cuenta la interpretación más acorde a la realidad civil subyacente a la operación y al principio de capacidad económica que se aflora en la operación, que debe informar las opciones legales transcritas y ha de servirnos de guía principal para resolver el caso enjuiciado.

El presente supuesto tiene como rasgo identificativo el que, a partir del negocio jurídico documentado, acaba extinguido un condominio sobre un inmueble, que se adjudica a un cónyuge por su carácter indivisible. La extinción del condominio, a diferencia de otros posibles supuestos, no es consecuencia de la división de la cosa común, sino de la perteneciente al otro cónyuge. La capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota del 50 % que uno transmite y otro adquiere, como sostiene el TEARCV acertadamente.

En tal sentido el negocio jurídico documentado no es muy diferente de una compraventa, hasta tal punto que en la hipótesis de que el adquirente del otro 50% transmitido hubiera sido de un tercero no comunero, entonces habría que calificar el negocio como una compraventa, lo que tendría como consecuencia que la cosa valuable, es decir, el derecho a tomar como base imponible del IAJD sería la parte alícuota adquirida de la cosa en propiedad, no la totalidad de dicha propiedad. Por ello, no parece asumible que la adquisición de la alícuota por uno de los dos comuneros deba ser gravada en mayor medida que si la hubiera adquirido un tercero; tampoco parece lógico que el tratamiento fiscal a efectos del IAJD dependa de si con la adquisición se extingue o no el condominio. Y si bien el valor económico de una cosa no dividida siempre es superior al de la suma de los valores de sus posibles alícuotas, hay que presumir que ese superior valor se refleja en la contraprestación dineraria que el comunero adquirente, que consolida la propiedad de la vivienda, satisface al cónyuge transmitente.

Resumiendo, si la esposa ya contaba con una mitad indivisa del inmueble, y la disolución del condominio le proporciona la adjudicación de la otra mitad del proindiviso abstracto, resultará evidente que la operación debe reflejar la cuantía de la adjudicación, o sea, el 50% que se le adjudica por el otro comunero, pues no puede recibir la propiedad que ya tenía, sin que valga la pretensión de la Administración recurrente de que la base imponible refleje la totalidad del inmueble, pues solo se ha transmitido la mitad del mismo. En consecuencia, procederá desestimar el recurso contencioso-administrativo...".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Abogado de la Generalidad Valenciana, en la representación legal y asistencia letrada que legalmente ostenta, presentó el 27 de julio 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, identifica como normas infringidas los artículos 28, 30 y 31 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 art. 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.



3. La Sala de instancia, por auto de 7 de septiembre de 2017, acordó tener por preparado el recurso de casación del Letrado de la Generalidad Valenciana contra la Sentencia dictada por la Sala juzgadora.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Comunidad autónoma interpuso recurso de casación mediante escrito de 21 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como normas jurídicas infringidas:

a) Los artículos 28, 30 y 31 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 -TRLITPyAJD- y el art. 61 del Real Decreto 825/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. La sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 16 de noviembre de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"(...) 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 28 y 30 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 relación con el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo..."

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

Por providencia de 29 de enero de 2018, se dio traslado al Abogado del Estado del escrito de interposición para que pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó en escrito de 6 de marzo de 2018, en el que solicita se dicte sentencia por la que se desestime la casación y se confirme la sentencia recurrida.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 13 de julio de 2018, fijándose al efecto el día 2 de octubre de 2018, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por el Abogado de la Generalidad Valenciana, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta preciso interpretar los artículos 28 y 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto, en relación con el artículo 61 del reglamento.

En particular, el debate se centra en la determinación de la base imponible del IAJD en la escritura notarial que documenta la extinción del condominio entre cónyuges derivado de la disolución de la sociedad de gananciales, por virtud de la cual a la contribuyente se le adjudica el 50 por 100 del bien inmueble del cual ya disponía, por su propio derecho preexistente en la comunidad, el otro 50 por 100. La Administración gestora del impuesto cedido, la Comunidad Valenciana, considera que la base imponible viene determinada por la totalidad del valor del bien afectado por la traslación, mientras que para la Administración cedente, titular del tributo y que retiene la función revisora a través de los TTEA, lo transmitido es ese 50 por 100 necesario para consolidar la propiedad plena e íntegra en la reclamante, por lo que esa debe ser la base imponible.

SEGUNDO.- Una necesaria consideración preliminar.

Aunque no es discutible que las Comunidades autónomas, en su condición de gestoras del impuesto cedido, ostentan legitimación activa para accionar judicialmente frente a las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos que resuelvan las reclamaciones formuladas en relación con sus actos de decisión relativos a tales impuestos, no lo es menos que en un entendimiento leal y adecuado de las instituciones



jurídicas y de las relaciones entre las Administraciones públicas, tal ejercicio de pretensiones judiciales debería ser objeto de una prudente utilización, sin que deba aceptarse como natural que los Tribunales de justicia deban dirimir, habitualmente y en último término, las divergencias surgidas entre las Administraciones implicadas, que deberían encontrar otros cauces propios y específicos de entendimiento y solución a la hora de interpretar las leyes y normas reguladoras de tales tributos cedidos.

A tal efecto, resulta obvio que el derecho a la tutela judicial efectiva es, para las Administraciones públicas, algo sustancialmente distinto al que ostentan los ciudadanos como derecho fundamental derivado del artículo 24.1 CE, sino que para aquéllas es más bien una facultad instrumental concebida para asegurar el adecuada ejercicio de sus propias competencias -que es algo bien distinto-. Ello dificulta la comprensión de que, una vez decidida la cuestión jurídica interpretativa por el órgano administrativo de la Administración estatal llamado a ejercer legalmente, de modo dirimente, esa función revisora -como en este caso ha hecho el TEAR, en el seno del reparto de funciones propias del impuesto cedido-, no se aquiete la comunidad autónoma a la decisión tomada, aceptando las reglas de juego derivadas del reparto competencial en la ley.

TERCERO.- Examen de los preceptos legales que debemos interpretar.

Es preciso aclarar que sólo el artículo 30 del texto refundido de 1993, entre las normas jurídicas cuya interpretación sugiere el auto de admisión, está directamente concernido en este asunto, no sólo porque el precedente artículo 28 se limita a declarar que "...están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31", ámbito objetivo de sujeción que no resulta controvertido en este litigio, en presencia de una escritura notarial objeto de gravamen, sino también porque la regla del artículo 61 del reglamento, bajo la rubrica de "disolución de comunidades de bienes", que aparentemente podría arrojar luz sobre la exégesis, no es norma de directa aplicación a la modalidad impositiva en que nos encontramos, sino que se refiere a las operaciones societarias, en cuyo Capítulo I del Título II se inserta.

Por su parte, el artículo 30 del Texto Refundido dispone que "1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.... "

No hay regla específica, pues, en el citado precepto, acerca de la cantidad o cosa valuable en los negocios documentados notarialmente en que se divida la cosa común, pero el precepto nos revela, de una parte, que sirve en principio el valor declarado, lo que traslada a la Administración la carga de establecer cumplidamente su inexactitud; pero, de otra parte, habrá de estarse a la índole y objeto del negocio que se instrumenta notarialmente y, en el caso debatido, es claro y palpable que estamos en presencia de una concreción del dominio, bilateral, conmutativa, sinalagmática y onerosa, cuyo valor económico equivale a la parte de la cosa común que es objeto del negocio documentado en favor de la esposa como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales y que, en el asunto que hemos de dilucidar, es el 50 por 100 del valor del inmueble, puesto que la otra mitad indivisa ya la poseía, a título dominical, por virtud de su propio derecho preexistente en el seno de la comunidad.

Tal es la razón de decidir, que puede ser completada, aun de forma analógica, con la previsión del artículo 61 del Reglamento, que a los efectos del gravamen bajo la modalidad de operaciones societarias, determina que:

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

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados".

Es cierto que, como hemos indicado, tales prevenciones se aplican a una modalidad tributaria diferente de la que ahora nos ocupa, pero también lo es que, de una parte, no es ajena a la determinación de la base imponible del IAJD, en ciertos negocios jurídicos, la que lo sea por razón del negocio jurídico subyacente que sea objeto de gravamen por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales o por el de operaciones societarias, pues carecería de sentido que, si una misma relación jurídica está sometida a esta última (por ejemplo, por ejercerse una actividad económica) la base tomara en consideración "los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero" y no rigiera, en cambio, la misma regla, cuando el hecho imponible consiste en la documentación en un instrumento público del mismo negocio; y, de otra parte, que el propio artículo 61.2 del Reglamento consagra la intercomunicación entre ambas figuras impositivas en cuanto al tratamiento fiscal de la disolución de la comunidad de bienes, por lo que carecería de sentido y razón lógica y jurídica que la base del impuesto fuera el valor de los bienes o derechos adjudicados, en un caso; y la totalidad del valor del bien, al margen de qué parte de éste se transmite, en otro.

**CUARTO.- Jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre el régimen fiscal de la división de la cosa común.**

Refuerza las consideraciones anteriores la jurisprudencia de esta Sala establecida en nuestra sentencia de 28 de junio de 1999, que desestima el recurso de casación en interés de la Ley nº 8138/1998, que indica lo siguiente:

"[...] no puede tacharse de errónea la doctrina seguida por la sentencia recurrida. Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de Mayo de 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 en 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 o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el art. 7º.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, "los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código civil ..." y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de Julio-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias [...]."

Es verdad que, de una parte, la expresada sentencia, pronunciada en el ámbito del desaparecido recurso de casación en interés de la Ley, no conforma la doctrina legal postulada por la Administración recurrente, dado el sentido desestimatorio de su fallo; y también lo es, de otra, que sus razonamientos no versan tanto sobre la base económica -y, desde el punto de vista fiscal, la base imponible- del negocio de división de la cosa común y adjudicación con compensación en metálico como en la interpretación sobre la naturaleza del negocio celebrado y su exclusión del ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales; pero, dicho lo anterior,

no lo es menos que, en los amplios y atinados razonamientos de la sentencia se pone el centro de atención en el hecho de que la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa -e indivisible-, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Ello permite inferir racionalmente, con toda lógica, que el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien, inmueble en este caso, que es objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere *ex novo* y sobre el que estrictamente recae la escritura pública.

Como acertadamente compendia su criterio el TEAR: *"En este caso, se adjudica el 50% del bien al reclamante que ya disponía del otro 50%, por lo que, la base imponible es el 50% del valor del inmueble, determinado por la declaración del interesado, no comprobado en este caso, por lo que no se considera ajustado a derecho la liquidación de la Administración por el 100% del valor declarado del inmueble"*.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de *"...Determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación..."*.

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida por esta Sala en la sentencia citada y transcrita en su parte esencial, es que la extinción del condominio -en este caso, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales-, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, puede ser objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, siendo su base imponible la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y, en este asunto, del 50 por 100 del valor del bien, como declaró el TEAR de la Comunidad Valenciana, en criterio ratificado por la Sala de instancia.

SEXTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La conclusión no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación promovido por la Comunidad Valenciana, porque la sentencia impugnada ha interpretado correcta y adecuadamente las normas sobre hecho imponible y base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados, en los términos expuestos y, en particular, al considerar que *"...si la esposa ya contaba con una mitad indivisa del inmueble, y la disolución del condominio le proporciona la adjudicación de la otra mitad del proindiviso abstracto, resultará evidente que la operación debe reflejar la cuantía de la adjudicación, o sea, el 50% que se le adjudica por el otro comunero, pues no puede recibir la propiedad que ya tenía, sin que valga la pretensión de la Administración recurrente de que la base imponible refleje la totalidad del inmueble, pues solo se ha transmitido la mitad del mismo..."*.

Es de añadir que, como indica la Sala sentenciadora, carecería de sentido que se hiciera de peor condición al cónyuge adjudicatario de la mitad indivisa que a un tercero que adquiriera, en virtud del mismo negocio jurídico, la parte del bien inmueble dividida y adjudicada, sin que haya razones para esa diferencia de trato.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este 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 quinto de esta sentencia.
- 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **GENERALIDAD VALENCIANA** contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia de 29 de junio de 2017, pronunciada en el recurso ordinario 1302/2013.
- 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.

Nicolas Maurandi Guillen

Jose Diaz Delgado Angel Aguallo Aviles

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

Rafael Toledano Cantero Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ