



R. CASACION núm.: 6512/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1502/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6512/2017, interpuesto por el letrado de la JUNTA DE ANDALUCIA, en la representación que le es propia, contra la sentencia nº 1504/2017, de fecha 27 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), en el recurso contencioso-administrativo nº 588/2016, en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«ITPAJD»]. Han sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, y doña

, representada por el procurador don Rafael Gamarra Mejías, actuando bajo la dirección letrada de don Angel Yagüe Ramírez.
Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia nº 1504/2017, de 27 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del TSJA , que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 588/2016, interpuesto por la Gerencia Provincial de Málaga de la Agencia Tributaria de Andalucía contra la resolución de 28 de abril de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (“TEARA”), que estimó las reclamaciones acumuladas números 29-00804-2015-00 y 29-00805-2015-00, presentadas por
contra una liquidación practicada por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas [«ITPO»] del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«ITPAJD»], y la sanción derivada de la misma.

SEGUNDO.- Los antecedentes administrativos.

De lo actuado en la instancia se desprenden los siguientes hechos relevantes:

- Con fecha 4 de mayo de 2009, doña
y
don
, otorgan, ante el notario de Málaga [...], escritura pública de extinción de comunidad de bienes y dación en pago. En dicha escritura, se extinguen dos comunidades, constituidas, cada una, sobre un bien inmueble. La primera, sobre un local, (siendo los comuneros, dueños

de una mitad indivisa cada uno de ellos), y la segunda, sobre una vivienda, (siendo doña dueña de un 11% indiviso y don , dueño de un 89% indiviso de la misma), adjudicándose doña ambos inmuebles. En compensación, se realiza en el mismo acto la dación en pago a don de otro inmueble, la vivienda sita en Málaga [...] descrita en la escritura, que, hasta ese momento, pertenecía, al 100% del pleno dominio, a doña .

- El 4 de junio de 2009, doña presenta autoliquidación, por los dos inmuebles que le son adjudicados [...], por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados -documentos notariales-, del ITPAJD, con una base imponible igual a 212.000 euros, que aplicando el tipo de gravamen del 1%, resulta una cuota tributaria de 2.120 euros.

- En esa misma fecha, don , con motivo de su adquisición de la vivienda dada en compensación, presenta autoliquidación [...], por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, con una base imponible igual a 174.280 euros, que aplicando el tipo de gravamen del 7%, resulta una cuota tributaria de 12.199,60 euros.

- A la vista de la documentación presentada, la Gerencia Provincial de Málaga de la Agencia Tributaria de Andalucía tramita un procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno termina girando a doña

-en sustitución de su autoliquidación por Actos Jurídicos Documentados-, una liquidación tributaria [...], por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, argumentando que: 'No puede considerarse la operación realizada extinción de condominio (...) y en el presente caso no se ha dado cumplimiento a lo previsto en el artículo 1.062 del Código Civil al no tratarse de una única cosa ni haberse abonado el exceso en dinero.'

- Además de esta modificación del concepto por el que tributa, se elevan, mediante su comprobación de valores (siempre dentro del referido procedimiento de comprobación limitada), los valores declarados por la contribuyente por los dos inmuebles que le son adjudicados. En concreto, el valor declarado del local, de 120.000 euros (para el 100% del pleno dominio), se eleva a un valor comprobado de 144.000 euros. Y el valor declarado de la vivienda, de 300.000 euros (para el 100% del pleno dominio), se eleva a un valor comprobado de 304.835 euros.

- Como consecuencia de todo ello, la base imponible de dicha liquidación se determina, por lo que se refiere al local, en 72.050,39 euros (es decir, el importe correspondiente al 50% adjudicado en exceso, del local cuyo valor comprobado, para el 100% del pleno dominio, es de 144.100,78 euros) y, en cuanto a la vivienda, en 271.303,15 euros (esto es, el importe correspondiente al 89% adjudicado en exceso, de la vivienda cuyo valor comprobado, para el 100% del pleno dominio, es de 304.835 euros). Por tanto, en total, la base imponible es de $72.050,39 + 271.303,15 = 343.353,54$ euros; de la que, al tipo de gravamen del 7% (deduciendo la cantidad ingresada mediante autoliquidación y sumando los intereses de demora), resulta una deuda tributaria de 25.763,50 euros. Dicha liquidación se notifica a la obligada tributaria el 14 de marzo de 2013.

- Asimismo, con fecha 20 de febrero de 2013, se acuerda el inicio de un procedimiento sancionador por la comisión de una infracción leve, consistente en la presentación de una autoliquidación incorrecta y por tanto haber dejado de ingresar la cuantía correspondiente. Dicho procedimiento termina en una sanción [...], que se notifica a la obligada tributaria el 27 de mayo de 2013.

- Con fecha 12 de abril de 2013, la interesada interpone recurso de reposición contra la liquidación, el cual es desestimado [...] Y el 12 de junio de 2013, interpone también recurso de reposición contra la resolución sancionadora, el cual es desestimado [...]. Ambas resoluciones le son notificadas el día 20 de febrero de 2014.

- Contra dichas resoluciones desestimatorias, doña
interpone sendas reclamaciones económico-administrativas el
18 de marzo de 2014, alegando, en síntesis, que es improcedente la
liquidación, pues lo que había eran dos condominios, y que a su extinción
resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 1.062 del Código Civil.

-Dichas reclamaciones acumuladas fueron estimadas mediante
resolución de 28 de abril de 2016, anulando la liquidación y la consecuente
sanción.

TERCERO.- La argumentación de la sentencia de instancia.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo nº
588/2016, de acuerdo a la siguiente argumentación:

«QUINTO.- La cuestión a litigiosa consiste en determinar si la extinción del
condominio existente sobre la vivienda y el local por parte de los comuneros, adjudicándose
uno de ellos ambos inmuebles, y siendo compensado el otro con un inmueble de la
beneficiarla, cuyo valor no se discute que sea igual a la cuota que en el condominio tenía
quien lo recibe, debe tributar, en lo que se refiere exclusivamente a los dos inmuebles
adquiridos por la beneficiarla en quien se unifica el dominio, por la modalidad de
Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y
Actos Jurídicos Documentados, con motivo del exceso de adjudicación que se produce, o, por
el contrario, debe tributar por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos
Documentados, documentos notariales, al serle de aplicación la excepción de indivisibilidad
prevista en el artículo 1.062 del Código Civil, según el cual: "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."

Sobre la cuestión hay varias sentencias del TSJ de Madrid, Secciones Cuarta y
Novena, como la del 29 de mayo de 2017, Recurso: 541/2016.

[...]

En el fundamento de derecho, tercero, descendiendo al caso concreto, dice:

"En nuestro caso la operación realizada se ajusta a la doctrina expuesta y es, por lo
demás, absolutamente lógica; existen dos inmuebles en la comunidad de bienes de idéntico
valor, por lo que los comuneros acuerdan la adjudicación de cada uno a cada uno de los
matrimonios (en el caso del aquí demandante, su esposa ya había fallecido), de modo que

ninguno recibe más de lo que le corresponde, no existiendo exceso de adjudicación, sino una simple concreción material de su derecho abstracto preexistente, que se materializa en el inmueble adjudicado. Reciben así la cantidad exacta correspondiente a su cuota de participación, siendo indiferente que lo hagan en metálico o, como en el caso de autos, en especie, con una mayor participación en otro inmueble. Lo esencial es que con ello no obtienen beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo, pues pierden en un inmueble lo que ganan en el otro. No podemos considerar este supuesto como permuta ni, por tanto, que haya de tributar por transmisiones".

Siguiendo esta doctrina el recurso debe ser desestimado, puesto que siendo lo esencial que deshaciendo el condominio no obtenga beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo quienes eran condueños, al caso se cumple, al ganar la recurrida con la disolución de la comunidad la cuota que le faltaba para completar el dominio exclusivo de los dos inmuebles en cuestión, perdiendo otro inmueble a cambio de dicha cuota, sin que se acredite ninguna diferencia de valor entre la cuota que acrece y el inmueble que a cambio transmite, sin que puede calificarse este supuesto como permuta ni, por tanto, que haya de tributar por transmisiones.»

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación, interés casacional y síntesis de la posición de las partes.

1.- Preparación del recurso. El letrado de la Junta de Andalucía, en la representación que le es propia, mediante escrito de fecha 9 de noviembre de 2017 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia nº 1504/2017, de fecha 27 de julio.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Málaga, del TSJA, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de noviembre de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 9 de abril de 2018, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

« [...] 2º) Precisar las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

Primera. Determinar, interpretando conjuntamente el artículo 7.2.B) 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, y los artículos 23 y 61.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, si la extinción de condominios formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudican los bienes inmuebles sobre los que recaen a uno de los condóminos, quien no satisface en metálico al otro el exceso de adjudicación, como exige el artículo 1062 del Código Civil, sino mediante la entrega de un bien inmueble de su propiedad, constituye para éste al que se adjudican los inmuebles una operación gravada por transmisiones patrimoniales onerosas o por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Segunda. Esclarecer si la respuesta a la anterior cuestión sería distinta, si el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios tenía una participación pequeña (once por ciento) en uno de los inmuebles en condominio que le son adjudicados.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 7.2.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en conexión con el artículo 1062 del Código Civil y los artículos 23 y 61.2 del Reglamento de este impuesto.»

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).

El letrado de la Junta de Andalucía interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 30 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales.

Entiende la Junta de Andalucía que la Sentencia impugnada infringe (i) el artículo 7.2.B) del TRITPAJD aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, (ii) los artículos 23 y 61.2 del Reglamento del Impuesto y (iii) el artículo 1062 del Código Civil.

Conforme a las citadas normas la entrega de un bien inmueble titularidad de uno sólo de los comuneros copropietario de otros dos bienes

inmuebles que le son íntegramente adjudicados al mismo, no puede considerarse un supuesto de hecho contemplado en el artículo 1062 del Código Civil y, por tanto, excepcionado, por aplicación del artículo 7.2.B), de la consideración de transmisión patrimonial onerosa a efectos de liquidación y pago del impuesto.

Subraya que, menos aún en este caso, cuando resulta que la cuota de participación en uno de los inmuebles era muy pequeña, por lo que, además, de no haberse entregado dinero como exige el artículo 1062 del Código Civil, resulta que la figura prevista en la norma para este supuesto es la de permuta.

Añade que la sentencia considera no sujeto al impuesto de transmisiones patrimoniales la extinción simultánea de dos condominios con dos cotitulares adjudicándose uno de ellos ambos, sin entregar el exceso en dinero, frente a lo que establece el artículo 1062 del Código Civil y conduce a permitir la transmisión de un tercer inmueble en lugar de dinero sin sujetarlo al impuesto de transmisiones y sin darle la consideración de permuta, cuando, además, la realidad es que era mínima la participación en uno de los inmuebles de quien se adjudicó los dos inmuebles que estaban en comunidad.

Alega la recurrente que la operación realizada ha sido la de permuta, por lo que cada permutante ha de tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por los inmuebles que adquiera. Asimismo, expresa que no parece razonable que el partícipe mayoritario (89%) que percibe otro bien en compensación si que tribute por transmisión (igual que en la permuta) y, sin embargo, el partícipe minoritario (11%) se vea beneficiado y no tribute por transmisión.

Concluye que la doctrina correcta que solicita que establezca la Sala, es que conforme a los artículos 1062 del Código Civil, 7.2.B) del TRITPAJD y los artículos 23 y 61.2 de su Reglamento, la transmisión de un bien inmueble titularidad de uno solo de los comuneros copropietario de otros dos bienes inmuebles que le son íntegramente adjudicados al mismo al extinguir el condominio, no puede considerarse supuesto de hecho contemplado en el

artículo 1062 del Código Civil, y, por tanto, excepcionado por el artículo 7.2. B) de la consideración de transmisión patrimonial onerosa a efectos de liquidación y pago del impuesto.

4.- Oposición del Abogado del Estado al recurso interpuesto (síntesis argumental como parte recurrida en casación).

El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 25 de octubre de 2018, solicitando la desestimación del recurso de casación.

Respecto a la primera cuestión casacional, alega que el recurso de casación de la Junta de Andalucía se basa en un presupuesto de hecho que no consta, esto es, que no se ha producido compensación a metálico, cuando es así que sí ha existido la compensación a metálico que alcanza a los dos bienes en condominio, compensación por la hipoteca que se asume (compensación en metálico) y compensación por el importe con el que el receptor del mismo adquirirá a su vez otro bien (ajeno a los condominios) que doña le ofrece.

Los dos requisitos para que el exceso de adjudicación declarado no quede sujeto a la modalidad de TPO -que sea inevitable y que se compense en metálico (TEAC 17-9-2015,alzada en unificación de criterio 3910-2015)-, se producen en este caso porque no debe negarse la compensación en metálico por la circunstancia de que se haya aplicado después para la compra de un inmueble sin relación con los inmuebles de los condominios que se extinguen por la adjudicación.

Para el Abogado del Estado, la apreciación de si ha habido compensación en metálico o no es una apreciación fáctica, de hecho, que procede de la sala de instancia que confirmó la apreciación efectuada por el TEARA y no debiera ser materia a interpretar en sede del recurso de casación por ser éste un recurso extraordinario que se limita a las cuestiones de

derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho (artículo 87 bis LRJCA modificado por LO 7/ 2015).

Respecto a la segunda cuestión casacional, para “esclarecer si la respuesta a la anterior cuestión sería distinta si el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios tenía una participación pequeña (once por ciento) en uno de los inmuebles en condominio que le son adjudicados”, expone que el hecho de que doña [redacted] fuera copropietaria al 11 % del inmueble vivienda en nada afecta a la aplicación de los artículos 7.2.B) del TRITPAJD y 1062 del Código Civil.

Concluye en su escrito que (i) no se ha incumplido el artículo 1062 del Código Civil con relación 7.2.B) del TRITPAJD porque ha habido compensación a metálico y así lo ha apreciado en cuestión de hecho la Sala de instancia y que (ii) es indiferente la cuota de participación en el condominio para la aplicación de esos preceptos.

5.- Oposición de doña [redacted] al recurso interpuesto (síntesis argumental como parte recurrida en casación).

El procurador don Rafael Gamarra Mejías, en nombre y representación de doña [redacted], presentó escrito de oposición de 26 de octubre de 2018, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación, que el escrito de interposición continúa adoleciendo de la omisión de la circunstancia de que además de la vivienda, doña [redacted] asumió la parte de hipoteca de don [redacted] que, a estos efectos, se considera dinero, por lo que no estaría como manifiesta el Informe de la Agencia Tributaria de Andalucía, más cerca de la permuta. A este respecto, aduce que la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 28 de octubre de 2010 reconoce que la asunción de la deuda hipotecaria supone una compensación en metálico, al menos, parcial, del exceso de adjudicación.

Añade que, como recoge la STS de 30 de abril de 2010, recurso 21/2008, la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones no está sujeta a TPO porque la operación tiene carácter particional y no dispositivo.

Considera que lo esencial es deshacer el condominio y que no se obtenga beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo para quienes eran condueños, lo al caso se cumple, al ganar la recurrida, con la disolución de la comunidad, la cuota que le faltaba para completar el dominio exclusivo de los dos inmuebles en cuestión, perdiendo otro inmueble a cambio de dicha cuota, sin que se acredite ninguna diferencia de valor ente la cuota que acrece y el inmueble que, a cambio, se transmite, sin que pueda calificarse este supuesto como permuta ni, por tanto, que haya que tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

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 de la modalidad TPO del ITPAJD a tenor de lo establecido en el artículo 7.1.A) TRLITPAJD. La división de la cosa común debe ser contemplada 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 o, dicho 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, siendo este hecho no criticado en ningún momento por la parte recurrente.

6.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 26 de

febrero de 2019, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 30 de abril de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 24 de septiembre de 2019, fecha en que comenzó su deliberación, que se ha extendido durante sucesivos días, lo que ha determinado el dictado de esta sentencia más allá del plazo al que se refiere el artículo 67.1 LJCA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

Este recurso versa sobre el tratamiento tributario del negocio jurídico de transmisión de cuotas entre copropietarios cuando se trata de participaciones sobre una cosa indivisible y se produce la completa extinción del condominio, lo que ha sido analizado, entre otras, en nuestras sentencias 1013/2019, de 9 de julio, rca 5663/2017 y 411/2019, de 26 de marzo, rca 5070/2017.

Así, en estos pronunciamientos, sobre la base de una interpretación conjunta de los artículos 7.2.B) TRITPAJD, 23 y 61.2 del Reglamento del impuesto (aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo), y 1062 del Código Civil, sentamos como doctrina que "la extinción de un condominio, en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados."

El interés del presente recurso también focaliza nuestra atención sobre los preceptos normativos que se acaban de citar aunque exhibe unas

peculiaridades que, hasta el momento, no han sido abordadas a través de la modalidad casacional introducida por la Ley Orgánica 7/2015.

En efecto, si bien nos encontramos ante un supuesto de extinción total del condominio -escenario, por tanto, distinto al que subyacía en nuestra sentencia 916/19, de 26 de junio, rca 4322/2017, referida a un supuesto de extinción parcial del condominio-, las peculiaridades de este recurso giran, no obstante, en torno a tres circunstancias, a saber, (i) la existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles, correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios (ii) que la adjudicataria en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación -como exige el artículo 1062 del Código Civil-, le entregó un bien inmueble de su propiedad, varios bienes muebles y asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada (iii) que ambos copropietarios ostentaban participaciones distintas (en uno de los condominios, el 50% cada uno de ellos, y en el otro de los condominios, el 11% y el 89%).

Lo que suscita es, pues, si en dichas circunstancias el adjudicatario de los inmuebles ha de tributar por el TPO o si, por el contrario, de considerarse no sujeta la operación a dicha modalidad, debería someterse a la modalidad gradual de AJD, documentos notariales, debiéndose, además, esclarecer, si la respuesta a este dilema depende o no de la circunstancia de que el condómino al que se adjudican los inmuebles tuviese una participación pequeña (11%) en uno de los dos inmuebles que le fueron adjudicados.

SEGUNDO.- La tributación de la extinción total del condominio.

En aquellos supuestos en que la adjudicación a un copropietario del bien que, hasta ese momento, se encontraba en comunidad, comporte la completa extinción del condominio y, además, de producirse un exceso de adjudicación, exista una compensación que opere como un elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas

contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario, resulta aplicable el art. 7.2.B) TRITPAJD, que describe un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO dando lugar, en consecuencia, a la tributación por AJD (SSTS 1013/2019, de 9 de julio, rca 5663/2017; 411/2019, de 26 de marzo, rca 5070/2017; 344/ 2019, de 14 de marzo de 2019, rca 5404/2017).

En efecto, en primer término debe significarse que el artículo 4 TRITPAJD establece que "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".

Por otro lado, el artículo 7 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 TPO 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) 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.

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».

Por tanto, como regla general, desde el punto de vista de la ley tributaria, el art. 7 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.

Sin embargo, al adjudicarse a uno de los copropietarios un bien inmueble indivisible extinguiéndose, en consecuencia, el condominio que existía sobre el mismo, emerge el supuesto de no sujeción que, como excepción prevé el artículo 7.2 B TRITPAJD, por cuanto, en estos casos, aquél participe que resultó adjudicatario, ya era titular dominical de una determinada participación y, a través de una única convención -como acontece en el caso que nos ocupa- se le adjudica la totalidad del pleno dominio, mediante la compensación en dinero equivalente a su respectiva participación al otro propietario del inmueble, no existiendo, por ende, exceso de adjudicación.

Dicho en otras palabras, en estos casos no existe transmisión patrimonial sino, simplemente, la especificación de un derecho preexistente.

No se trata, por tanto, de una operación que tenga encaje en el artículo 7 TRITPAJD referido al hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Sí se tributará, en cambio, por la modalidad de actos jurídicos documentados, no ya solo por la cuota fija (artículo 31.1 TRITPyAJD), cuestión que es indiscutida, sino por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 TRITPyAJD, cuyo tenor es el siguiente:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa evaluable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen

común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Efectivamente, lo anterior se producirá siempre que nos encontremos ante (i) la primera copia de una escritura pública, (ii) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, (iii) que contenga acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad y (iv) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a la modalidad de operaciones societarias del propio ITPAJD.

TERCERO.- Análisis de la anterior jurisprudencia a la luz de las específicas circunstancias del presente recurso.

Se abordará, a continuación, si la jurisprudencia descrita al fundamento del derecho anterior sobre el artículo 7.2 B TRITPAJD resulta aquí aplicable.

Conviene reiterar, desde luego, como presupuesto base del análisis, que nos encontramos ante un supuesto de extinción total del condominio.

No obstante, a partir de la escritura pública de fecha 4 mayo 2009 de extinción de comunidad de bienes y dación en pago, debemos realizar unas consideraciones adicionales sobre las especificidades que ya se anunciaron en el fundamento de derecho primero:

(i) La existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles, correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios.

Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los

copropietarios, no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B TRITPAJD.

En efecto, lo que resulta trascendente a estos efectos, es que, por un lado, los bienes inmuebles resulten indivisibles y, por otro lado, para el caso de que existan varios bienes en copropiedad, no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. En otras palabras, lo que se viene exigiendo en estos casos es que resulte inevitable la adjudicación a uno sólo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

Pues bien, el carácter indivisible de los dos bienes inmuebles objeto del presente asunto, el local y la vivienda, en ningún momento se ha cuestionado a lo largo de la contienda judicial.

Es más, la resolución del TEARA, de 28 de abril de 2016, alude a dicha circunstancia sin que ninguna de las partes censure esa argumentación en este punto: "En el caso de la interesada, cabe entender que la vivienda y el local, propiedad de la reclamante con otro condómino, constituyen, en principio, bienes indivisibles y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los condóminos es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro en dinero. Así lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes señalada, que determina 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 cada uno de los bienes, donde se da por hecho que la división de los mismos es imposible, y que la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros ".

Por lo que se refiere a si era posible distribuir de manera alternativa los bienes entre ambos copropietarios debemos apuntar que la indivisibilidad de cada bien -individualmente considerado- no tiene por qué impedir que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer por ejemplo, mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando en lo posible los excesos de adjudicación, criterio esté, que viene a asumirse en la reciente consulta vinculante de la Dirección General de los Tributos V1855-19, de 16 de julio de 2019.

Ahora bien, nuevamente debe significarse, que ninguna de las partes del recurso, ni siquiera, la propia Administración autonómica recurrente, ha sugerido un mecanismo alternativo de reparto de los bienes, determinante de la extinción del condominio, lo que, por otra parte, parece excluirse a partir de la distinta valoración que tenían ambos bienes y que, en todo caso, también hubiese exigido una compensación para mantener el equilibrio que correspondía a cada uno de los copropietarios de la comunidad. Basta recordar al respecto que en la escritura, la vivienda se valoró en 300.000 € (de los que 33.000€ correspondían a doña -11%- y 267.000€ a don -89%-) y que el local se valoró en 120.000€ (correspondiendo 60.000€ a cada uno).

(ii) Que la adjudicataria en lugar de satisfacer en metálico al otro condómينو el exceso de adjudicación -como exige el artículo 1062 del Código Civil-, le entregó un bien inmueble de su propiedad, varios bienes muebles y asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada.

La Administración autonómica considera que, en este caso, no cabe aplicar el supuesto de no sujeción del artículo 7.2 B TRITPAJD como consecuencia de que la adjudicataria no ha compensado en metálico el exceso de adjudicación sino que ha procedido a la entrega de un bien inmueble de su propiedad.

Sin embargo, dicho alegato resulta incompleto por cuanto el análisis del recurso permite concluir que la compensación ha sido realizada (a) mediante la adjudicación de bienes muebles por importe de 21.000 € (b) mediante la cesión a don de un bien inmueble -como dación en pago-, que era de propiedad exclusiva de doña y (c) mediante la asunción de la deuda hipotecaria que recaía sobre la vivienda adjudicada.

Así es, de la escritura de 4 mayo 2009 resulta de la compensación se realizó la siguiente manera:

(a) Don reconoce haber recibido de doña 21.000€ en una serie de muebles que existían en la vivienda.

(b) Asimismo, doña transmitió a don una finca (vivienda sita en Málaga, en calle Arces, 13) de la que era exclusiva propietaria, valorada en 174.280€, transmisión que se realizó como dación en pago de su deuda. Con relación a esta cuestión, de los antecedentes de este recurso de casación resulta que don tributó por TPO por esa finca que le transmitió doña , circunstancia que permite desactivar el argumento de la existencia de una permuta como negocio jurídico impeditivo a la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.2 B TRITPAJD.

(c) Finalmente, la parte recurrente omite que de la escritura pública resulta que doña , adjudicataria de los dos inmuebles, asumió también la hipoteca sobre la vivienda adjudicada, cuyo saldo pendiente de amortizar ascendía a 148.000€, contabilizándose a efectos de reparto el valor neto de la vivienda, valor neto que resulta de sustraer a su valoración total (que, recordemos, los copropietarios fijaron en 300.000€, que luego se corrigió al alza como consecuencia de la ulterior comprobación de valores) a la que sustraen los 148.000 € de la hipoteca que recaía sobre dicha vivienda.

Con relación a la asunción de la deuda hipotecaria, ninguna parte ha puesto de manifiesto cual era la distribución de la carga hipotecaria entre don y doña . Como bien aprecia el Abogado del Estado en su escrito de oposición, el porcentaje de participación en la propiedad (89% -11%) no tiene por qué determinar un porcentaje similar en la hipoteca. Ahora bien, dicha circunstancia no impide el análisis propuesto por el auto de admisión que, al igual que la sentencia de instancia, parte de una compensación completa del exceso que supuso la adjudicación de los dos inmuebles en favor de doña .

Por tanto, así realizada la compensación, el presupuesto que sugirió la parte recurrente y que, en consecuencia, se recogió en el auto de admisión,

resulta claramente incompleto pues, la asunción del importe de la deuda hipotecaria pendiente constituye una compensación en metálico.

En efecto, así lo ponen de manifiesto las recurridas en este recurso, cuya posición resulta avalada por las consultas vinculantes V1494-11, de 9 junio de 2011 y V2367-10, de 28 de octubre de 2010, en cuya virtud "también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común."

A mayor abundamiento, nuestra referida sentencia 916/2019 viene a admitir este tipo de compensación a los efectos del art. 7.2.B del TRITPAJD cuando se pone de manifiesto que "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."

Pero es que, en cualquier caso, la premisa de la que parte la sentencia de instancia es la de que la compensación ha sido realizada con un inmueble de la beneficiarla, cuyo valor no se discute que sea igual a la cuota que en el condominio tenía quien lo recibe.

En otras palabras, la sentencia impugnada enfatiza el mantenimiento del equilibrio una vez extinguidos ambos condominios, por cuanto ha existido una compensación del exceso de adjudicación -que importaba 195.280€- siendo éste el mayor valor económico de la participación de don en ambas comunidades.

Por último, conviene traer a colación el argumento utilitarista esgrimido por la resolución del TEARA impugnada en la instancia, al señalar que "la interesada[...] entregó una vivienda de su propiedad en compensación por el exceso de adjudicación producido por la extinción de los dos condominios, con lo que parece a primera vista que no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el citado artículo 1062. Para dar cumplimiento a lo dispuesto en dicho artículo, y una vez que tenían el esquema de cómo tenía

que ser el resultado de la operación, en el acto de la firma de la escritura, la interesada debería de haber entregado al interesado en metálico el importe del exceso de adjudicación, para de inmediato proceder a otorgar escritura de compraventa, por la cual doña vendía a don la vivienda propiedad de la primera. Por el dinero recibido por don no hubiera tributado nada por el concepto de ITP o AJD. Posteriormente, al otorgar la escritura de compraventa, don hubiera tributado por ITP, cosa que ha hecho por la adjudicación de la vivienda. Es decir que el resultado hubiera sido el mismo, con la única diferencia de forzar a las partes a otorgar una escritura de compraventa independiente."

En definitiva, este razonamiento parece avalar el alegato del Abogado del Estado relativo a que "no debe negarse la compensación en metálico por la circunstancia de que esa compensación en metálico se haya aplicado después para la compra de un inmueble sin relación con los de los condominios que se extinguen por la adjudicación."

Ahora bien, con independencia de todo lo anterior debe destacarse como recapitulación que lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación de nuestra jurisprudencia descrita en fundamento de derecho anterior y entender que resultaba procedente tributar por AJD.

(iii) Que esos copropietarios ostentaban participaciones distintas (en uno de los condominios, el 50% cada uno de ellos, y en el otro de los condominios, el 11% y el 89%).

Esta circunstancia inspira, precisamente, la segunda cuestión casacional planteada por el auto de admisión consistente en "esclarecer si la respuesta a la anterior cuestión sería distinta si el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios tenía una participación pequeña (once por ciento) en uno de los inmuebles en condominio que le son adjudicados".

La respuesta debe ser negativa pues, como pone de manifiesto el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, el artículo 1062 del Código Civil no establece restricción alguna ni cuota al respecto, sólo que haya condominio y que la cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, sea cual sea el porcentaje de participación en la comunidad.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

-La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.

-La anterior respuesta no varía, atendida la circunstancia de que el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios, tenía una participación pequeña (11%) en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados.

QUINTO.- Decisión del recurso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, no ha lugar al recurso de casación contra la sentencia nº 1504/2017, de fecha 27 de julio, de la Sección

Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del TSJA, en el recurso contencioso-administrativo nº 588/2016.

SEXTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º) Fijar como criterios interpretativos de esta sentencia los siguientes:

-La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.

-La anterior respuesta no varía, atendida la circunstancia de que el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios, tenía una participación pequeña (11%) en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº 6512/2017, interpuesto por la JUNTA DE ANDALUCIA, contra la sentencia nº 1504/2017, de fecha 27 de julio, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del TSJA, en el recurso contencioso-administrativo nº 588/2016.

3º) Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús 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 Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.