

Está sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados la extinción de dos condominios en los que participan los mismos titulares con adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación

Ha lugar al recurso interpuesto, se casa la sentencia impugnada, y se anula la liquidación provisional dictada por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares en concepto de ITP y AJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas -TPO-.

La Administración tributaria entendió que el negocio jurídico que se había producido -extinción de dos condominios formados por la recurrente y su hermano- se adjudicaron determinados bienes al obligado tributario y la correlativa adjudicación de otros a su hermano, por lo que debía de calificarse de permuta y tributar por la modalidad de TPO, ya que los bienes sobre los que compartían titularidad conformaban dos comunidades de bienes diferenciadas en atención a los títulos de adjudicación. La Sala no comparte dicho criterio, y declara que está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 26/04/2024

Nº de Recurso: 6421/2022

Nº de Resolución: 719/2024

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

Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SENTENCIA

En Madrid, a 26 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6421/2022, interpuesto por don Raimundo , representado por la procuradora de los tribunales doña María Antonia Ventanyol Autonell, bajo la dirección letrada de don Ignacio Fernández Alegría, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de fecha 26 de abril de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 51/2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución dictada el día 28 de noviembre de 2019

por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares, desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional dictada por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas, por una cuantía de 34.120,83 €.

Se han personado en este recurso como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia y la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LES ILLES BALEARS, representada y dirigida por el Letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 51/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, con fecha 26 de abril de 2022, dictó sentencia cuyo fallo traducido es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS:

PRIMERO.- DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- Se hace una expresa imposición de las costas procesales a la parte actora, con el límite de 2.000€ por todos los conceptos y sin perjuicio del resto de limitaciones derivadas de la aplicación del artículo 139.7de la Ley reguladora de la jurisdicción".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Raimundo recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares tuvo por preparado mediante auto de 2 de septiembre de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 24 de mayo de 2023, dictó auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar en qué modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados queda gravada una operación por la que se extinguen dos condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación y precisar si tiene alguna relevancia que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los referidos condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 7.1.A), 7.2.B) y 28 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRITPAJD"] y los artículos 23 y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio)["RITPAJD"].

Elo sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de don Raimundo , interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...previos los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida , la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de les Illes Balears de 28 de noviembre de 2019 y los actos administrativos de los que trae causa".

QUINTO. Oposición de la Administración General del Estado al recurso de casación.

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación".

SEXTO. Oposición de la Administración de la Comunidad Autónoma de Islas Baleares al recurso de casación.

También, la representación procesal de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que " ...en su día, dicte SENTENCIA por la que-fijando la doctrina jurisprudencial correspondiente, respecto de la cuestión considerada de interés casacional objetivo del caso, en el sentido interesado por esta representación legal y defensa - DESESTIME el Recurso de Casación con todos los pronunciamientos adicionales inherentes a dicha desestimación".

SÉPTIMO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 93.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 23 de abril de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Sobre el debate.

Recoge el auto de admisión los hechos y las circunstancias más relevantes del conflicto suscitado, al efecto se dice que:

El día 28 de junio de 2016 se giró propuesta de liquidación provisional practicada en unas actuaciones simultaneas de comprobación de valores y de comprobación limitada, notificada al interesado el día 8 de agosto de 2016. Tras la presentación de alegaciones se dictó acuerdo de liquidación provisional en fecha 26 de septiembre de 2016, con deuda a ingresar por importe de 34.120,83 euros. Frente a esta resolución se presentó un recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo de 21 de diciembre de 2016.

La regularización obedeció a que la administración autonómica consideró que el negocio jurídico que se había producido con la adjudicación de determinados bienes al obligado tributario y la correlativa adjudicación de otros a su hermano debía calificarse de permuta y tributar por la modalidad de TPO, ya que los bienes sobre los que compartían titularidad conformaban dos comunidades de bienes diferenciadas en atención a los títulos de adquisición.

Contra este último acto el interesado presentó ante el TEAR de las Islas Baleares reclamación económico-administrativa que fue también desestimada en resolución de 28 de noviembre de 2019.

Frente a la resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de las Islas Baleares, que lo desestimó en sentencia de 26 de abril de 2022. Esta resolución judicial, objeto del presente recurso, razona, en lo relativo a la discutida sujeción del acto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del impuesto, lo siguiente:

"Que el origen de las fincas fue distinto nos lo evidencia que dos de las tres fincas fueron adquiridas mediante compraventa por los hermanos Virgilio y Raimundo el día 28 de diciembre de 1990 al Sr. Jose Augusto ,en concreto, las inscritas en el Registro de la Propiedad n. 0 1 de Inca (Mallorca) del tomo NUM000 , libroNUM001 , folios NUM002 y NUM003 n. NUM004 y NUM005 con unas valoraciones diferentes, 165.930,08€ y 142.204,69 e, respectivamente. Mientras que, en cambio, la tercera finca había sido adquirida por donación de su abuela paterna el 4 de julio de 1986.

Adquisición, por lo tanto, en base a títulos de dominio claramente diferenciados y con una causa no vinculada. No existe una comunidad de bienes constituida formalmente que ampare las dos adquisiciones, esto es, cumpliendo con una mínima formalidad para que pueda entenderse la existencia de una única comunidad de bienes.

Por otro lado, queda claro que ha habido o había una preexistencia y disolución de los dos condominios, lo que supone que son la constatación de negocios jurídicos diferentes y, como tales, estos deben ser tratados de forma independientemente, es decir, sin que pueda procederse a compensaciones de bienes entre estas.

De los hechos resulta claro que los comuneros se han intercambiado inmuebles de una a la otra comunidad de bienes como si se tratara de la adjudicación de los bienes de una única comunidad. Afirmación que nos lleva, tal y como lo interpretó la Administración, que tal intercambio tenga la consideración de permuta y que, en consecuencia, esté sujeta como tal a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En definitiva, la referida interpretación conlleva la aplicación de los artículos 7. I.A) y 2.B) de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 23 de su Reglamento. Son transmisiones patrimoniales sujetas las onerosas por actas inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. A los efectos, el mencionado artículo 23 del citado Reglamento dispone:

"En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos".

En conclusión, desestimamos el recurso contencioso administrativo."

Respecto de las normas que debían ser objeto de interpretación, el auto de admisión señaló las siguientes:

Artículo 7.1.A) TRLITPAJD, son transmisiones patrimoniales sujetas:

"Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas."

Seguidamente, el precepto describe en su apartado 2.B un supuesto de no sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas dando lugar, en consecuencia, a la tributación por Actos Jurídicos Documentados:

"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".

A continuación, el artículo 28 del mismo texto legal:

"Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31".

En último lugar, conviene también transcribir el contenido de los artículos 23 y 61 RITPAJD, que disponen, respectivamente, lo que a continuación se transcribe:

"Artículo 23. Permutas.

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos."

"Artículo 61. Disolución de comunidades de bienes.

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."

SEGUNDO. Posición de las partes.

La parte recurrente, tras recordar las circunstancias del caso, considera que del art. 7.2 B del TRLITPAJD no se infiere la existencia de diversas comunidades de bienes atendiendo al distinto origen negocial de sus adquisiciones, ni tampoco se deduce de la regulación contenida en el Código Civil; sin que pueda acogerse que la operación de extinción de condominio se trate de una permuta. Lo procedente era tributar por la modalidad de AJD cuota variable, tal y como se ha pronunciado el Tribunal Supremo, sentencia n.º 1502/2019 de 30 de octubre, dictada en el recurso de casación n.º 6512/2017 (ECLI:ES:TS:2019:3480), referida a un supuesto de extinción total del condominio de dos condominios en supuesto idéntico al del recurso de casación presente, en el que basta que se cumplan los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad para que la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, tribute por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); siendo lo importante que se haya extinguido el condominio -que se haya ejercitado la facultad de división de la cosa común -, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero incluso aunque el exceso no se haya compensado en efectivo. Carece de relevancia el origen de la comunidad.

Añade la recurrente que la propia Dirección General de Tributos ha modulado su criterio para adaptarlo a la mencionada jurisprudencia del Tribunal Supremo, Consulta Vinculante V2889-21 de 17 de noviembre que textualmente afirma:

"De los argumentos expuestos en esta sentencia, cabe extraer las siguientes conclusiones del Tribunal Supremo:

-La compensación en metálico a la que se refiere el artículo 1.062 del Código Civil , puede realizarse no solo en metálico, sino también mediante la asunción de la deuda de un préstamo hipotecario o la dación pago de un bien propiedad del condómino.

- 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 para la

aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Lo que resulta trascendente es que los bienes inmuebles resulten indivisibles y no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. Es decir, que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

- La indivisibilidad de cada bien individualmente considerado permite que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer también mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles.

- La tributación de la disolución de comunidades de bienes por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico persiga con claridad el ejercicio de la facultad de división de la cosa común, que el comunero que transmite sus participaciones reciba del otro comunero una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas ideales en los condominios y que los condóminos no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, es decir, que las recíprocas prestaciones sean equivalentes.

En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien".

Por último, señala la recurrente que ni el Código Civil ni la jurisprudencia ni la doctrina científica en ningún caso exigen para la existencia de comunidad, en este caso de copropiedad, un origen común. Lo que puesto en relación con el art. 12 LGT, dado que se definan por las normas tributarias, los conceptos aplicables deben ser los delimitados en el ámbito civil, por lo que lo que determina una única comunidad sobre una pluralidad de bienes no es el título de adquisición ni la simultaneidad de la misma sino la identidad de sujetos, de cuotas y de JURISPRUDENCIA

reglas aplicables a los bienes que conforman un patrimonio colectivo carente de personalidad jurídica como una sola comunidad siendo la interpretación pretendida por la Administración Tributaria y por la sentencia de instancia artificiosa con efectos meramente recaudadores.

Solicita la recurrente que fije la siguiente doctrina:

"Una operación por la que se extinguen dos condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación debe tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados no teniendo relevancia alguna para ello que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los referidos condominios en virtud de distintos títulos de adquisición."

Y, en consecuencia, se estime el recurso de casación y el recurso contencioso ordinario, anulando las resoluciones combatidas con el reconocimiento de la devolución del ingreso indebido junto con los intereses de demora devengados.

La parte recurrida Comunidad Autónoma de Islas Baleares, recuerda los términos en los que se pronunció el T.E.A. Regional y la ATIB, considerando que una comunidad de bienes sobre un inmueble, nacida por la adjudicación pro indiviso de una única donación a favor de dos hermanos y otra comunidad de bienes sobre otro inmueble constituida por compraventa no forman una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes distintas con los mismos comuneros, por lo que la supuesta disolución de cada una de las dos diferenciadas comunidades de bienes conllevaría la existencia negocios jurídicos diferentes y deberían ser tratados de forma separada a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que sea obstáculo para ello el hecho de que los comuneros de ambas sean las mismas personas, por lo que la verdadera naturaleza de la operación realizada era una permuta de bienes que podría subsumirse en lo dispuesto en el artículo 2 y 7 del TRITPAJD y 23 del RITPAJD; línea que siguió la Sentencia n.º 275/2022, de 26 de abril.

Para la recurrida, por tanto, resultando indiscutida la existencia de dos distintas comunidades de bienes, constituidas, además, en base a títulos de dominio claramente diferenciados y con una causa no vinculada entre las mismas, de haberse producido la disolución de cada una de ellas de modo separado e independiente y se tratase de una verdadera disolución de cada una de esas comunidades de bienes, por un lado la disolución de la comunidad de bienes integrada por las dos fincas adquiridas por compraventa se habría perfeccionado con la adjudicación, a cada uno de los comuneros, de una de las dos fincas en pleno dominio; por otro, la disolución de la comunidad de bienes relativa al inmueble adquirido por donación, que se habría materializado mediante la adjudicación, a uno de los dos comuneros, del inmueble en pleno dominio (adjudicación, pues, superior a su cuota del 50%) y la compensación en metálico, al otro comunero, por el valor correspondiente a su cuota; debiéndose tributar, entonces sí, por AJD, pero al tratarse de comunidades independientes y diferenciadas la adjudicación de bienes recogida en la escritura pública presentada a liquidación en su día resulta que constituye una "permuta" (art. 23 del Reglamento del TPAJD) que debe tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En tal sentido trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo, STS, Sala 3ª, de 11 de diciembre de 2022, R. Casación n.º 4/2021, en la que se establece que no se está ante una especificación de un derecho preexistente, sino ante una situación estrictamente traslativa de dominio.

La recurrida Administración del Estado, recuerda los términos de la legislación aplicable, a cuyo tenor puede entenderse que cuando se disuelven, no una, sino dos comunidades de bienes, con adjudicación a los comuneros de bienes de la otra comunidad, podría entenderse que no hay pago en metálico sino permuta de cuotas y bienes de distintas comunidades, al efecto se remite a lo dicho por la Dirección General de Tributos, Consultas Vinculantes V1326-11, 219811 y 1855-19, y por el TEAC, RG 2488/2017, de 7-6-2018. Sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 30-10-2019, RCA 6512/2017, señala que resuelve un caso en el que había dos condominios sobre dos inmuebles de los mismos comuneros que se adjudicaron a uno de ellos para extinguir los condominios recibiendo el otro, en vez de un precio en metálico, otro inmueble del primer comunero, sin haber existido compensación en metálico sino adjudicación de un bien propiedad del comunero, y sí hubo dicha compensación desde el momento en que el adjudicatario asumió la deuda hipotecaria pendiente que gravaba el inmueble y

concluye: "...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". Por lo que, la STS declara:

"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".

Todo lo cual le hace oponerse al recurso, dada su posición procesal, por remisión al contenido de la Resolución del TEAR de 28-11-2019, basada en anterior doctrina de la DGT.

TERCERO. Juicio del Tribunal.

La operación llevada a cabo está perfectamente perfilada como se ha recogido anteriormente, sin que exista discrepancia al respecto, y desde luego, sin que pueda equipararse a la acaecida en el recurso de casación 4/2021, analizada en la sentencia de 19 de diciembre de 2022, de este Tribunal Supremo, en que lo que se produjo fue la disolución parcial de condominio sobre un bien inmueble, con una modificación subjetiva de la situación de copropiedad, por reducción del número de comuneros, pero sin extinción del régimen de comunidad de bienes, y en lo que "lo realmente relevante es que en el negocio jurídico examinado no existe, en absoluto, el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifiquen los derechos que correspondían al comunero que transmite su participación, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal. Tampoco existe una adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio. El negocio jurídico realizado es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio. Con la transmisión, o por decirlo con la expresión legal, el exceso adjudicado a otro u otros comuneros, cuando la comunidad se mantiene, aunque con menor número de miembros, no se ejercita un supuesto derecho de "salida" de la comunidad por el condueño que transmite su participación. Los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota, ideal que les corresponde, derecho que incluye, entre otras facultades, la de su enajenación, ya sea a favor de terceros - con la posibilidad de retracto legal por los demás comuneros (art. 1522 del CC) – o a favor de todos o cualquiera de los comuneros."

Sin embargo, es común opinión de las partes intervinientes, así se recoge en el auto de admisión, que el supuesto contemplado en el presente recurso de casación si presenta similitudes con el resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019, rec. ca. 6512/2017, en la que se resolvió el caso atinente a la extinción 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 por completo ambos condominios, compensando por la adjudicataria del exceso de adjudicación al otro condómino, 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, en este caso se resolvió

considerando que estábamos ante un supuesto de no sujeción a transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, aún cuando ambos copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada condominio. En lo que ahora interesa, plenamente aplicable al caso de autos, se decía en la sentencia lo siguiente -añadimos negritas para enfatizar los párrafos más relevantes-:

"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.

(...) 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, 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.

(...) 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."

Doctrina que es trasladable al caso que nos ocupa. Doctrina, por lo demás, que resulta pacífica, asumida por la Administración tributaria, y al respecto son de señalar no sólo la CV 2889/21, de 17 de noviembre, que es traída por la parte recurrente, anteriormente transcrita, sino otras como la CV 2739/21, de 10 de noviembre En esta última se trata de un supuesto de propiedad en proindiviso de dos hermanas de varios inmuebles adquiridos en distintos momentos y por distintos títulos, por herencia paterna, por herencia materna y por compraventa; se pregunta por la adjudicación en pleno dominio de las dos fincas urbanas que proceden de la herencia de su padre, completando su

adjudicación con fincas de las otras comunidades de bienes, para lo cual formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico; la respuesta, en caso de disolución simultánea de varias comunidades, se remite la sentencia antes comentada de 30 de octubre de 2019, " En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros. En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

En el supuesto planteado se aprecia la existencia de diversas comunidades de bienes, dos de origen hereditario que incluyen cada una varios inmuebles, y una tercera constituida que incluye un único inmueble adquirido por compraventa. En dichas comunidades participan exclusivamente dos comuneras y para su disolución se formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico, por lo que parece que se cumplen los requisitos anteriormente expuestos para su tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En cualquier caso, cabe advertir que, en principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo."

Caso el visto semejante al que nos ocupa. También en la misma línea la CV 2096-22, de 30 de septiembre.

Como pone de manifiesto la parte recurrente el Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes, ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción del condominio, de suerte que, caso a caso, la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina a propósito, sobre la base de la regulación ofrecida por el Derecho Civil.

En este caso resulta estéril, desde el punto de vista fiscal, la polémica que sugiere la parte recurrida sobre la existencia de una o de varias comunidades de bienes, en tanto que, como apunta la parte recurrente, dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente

de distintos negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes; sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos.

En el presente caso, sin dificultad cabe identificar esta figura, pues existe comuneros idénticos, los dos hermanos, que mantienen la misma participación en la sucesiva adquisición de los distintos bienes que componen el citado patrimonio en común.

Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad.

En este contexto, conforme a las normas fiscales, art. 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico ...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 cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Dicho lo anterior cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

CUARTO. Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, dada las serias dudas de derecho sobre la cuestión litigiosa, no ha lugar a hacer expresa imposición, conforme al art. 139.1 LJCA, por lo que cada parte abonará las suyas 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 ,de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.
2. Haber lugar al recurso el recurso de casación núm. 6421/2022, interpuesto por don Raimundo , representado por la procuradora de los tribunales doña María Antonia Ventanyol Autonell, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de fecha 26 de abril de 2022. Casar y anular la sentencia recurrida.
3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 51/2020, deducido contra la resolución dictada el día 28 de noviembre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas

Baleares, desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución que confirma en reposición la liquidación provisional dictada por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas, por una cuantía de 34.120,83 €, declarando contraria a Derecho la resolución (07-00766-2017) desestimatoria del TEARIB de 28 de noviembre de 2019 y el acuerdo de liquidación n.º NUM006 correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas) y cuantía expresada, declarando el derecho de la recurrente a la devolución del ingreso indebido junto con los intereses de demora devengados.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.