

La formalización en una misma escritura de la disolución y extinción de una comunidad de bienes con adjudicación de los bienes a cada comunero es un único acto y no dos, que debe tributar por el ITP y AJD, en la modalidad de operaciones societarias

Se plantea en el presente litigio si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse en la modalidad de actos jurídicos documentados.

Tal y como ya ha resuelto la Sala, en estos supuestos debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1515/2024, de 26 de septiembre de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2034/2023

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 26 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 2034/2023, interpuesto por el letrado de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta de la JUNTA DE ANDALUCÍA, contra la sentencia de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso n.º 114/2021. Han comparecido como recurridos el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO; y la procuradora doña Inmaculada Ruiz Lasida, en nombre de doña Mariola.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 15 de diciembre de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...]Estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dña. Mariola contra la resolución citada en el Fundamento de Derecho primero de esta Sentencia, debemos anular dicha resolución y la liquidación de la que trae causa por no ser ajustadas a derecho. Todo ello sin hacer especial pronunciamiento en costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el letrado de la Junta de Andalucía, en tal representación, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 3 de febrero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas que sean objeto de interpretación los artículos 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Letrado de la Junta de Andalucía, en la citada representación, ha comparecido el 3 de abril de 2023; y el Abogado del Estado y la procuradora Sra. Ruiz Lasida, en sus propias representaciones, como recurridos, lo han hecho el 20 de abril de 2023 y el 30 de marzo de 2023, respectivamente, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 24 de enero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados [...]"

2. El Letrado de la Junta de Andalucía, interpuso recurso de casación en escrito de 19 de marzo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] tras la estimación de nuestro recurso, la Sala a la que nos dirigimos, entrando a resolver el litigio, lo resuelva con desestimación de la demanda presentada por la recurrida esta parte en la medida en que el único motivo de estimación de la misma se asienta en la cuestión debatida en este recurso. Por tanto, procede la anulación de la sentencia recurrida y declare conforme a derecho la resolución del TEARA de fecha 27 de noviembre de 2020 desestimando la reclamación económico-administrativa y confirmando la liquidación practicada [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito en fecha 17 de enero de 2024, en el que expresa que se abstiene de formular oposición al recurso de casación.

Y la procuradora Sra. Ruiz Lasida, en nombre y representación de doña Mariola, presentó escrito de oposición el 24 de abril de 2024, en que solicita:

"[...] No haber lugar al recurso de casación interpuesto y confirmación en todos sus extremos la sentencia de instancia con imposición a la recurrente de las costas correspondientes.

Se declare que, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributar solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo del recurso el 17 de septiembre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, son los siguientes:

2.1. La Sra. Mariola, con hermanos y sobrinos, eran propietarios de la finca registral NUM000 de Antequera (Málaga), denominada " FINCA000", con porcentajes de titularidad que obran en el expediente administrativo.

La citada finca era explotada agrícolamente por los comuneros bajo la denominación de FINCA000, C.B. con N.I.F. NUM001, con domicilio sito en Osuna (Sevilla), DIRECCION001.

2.2. El 17 de diciembre de 2015 se elevó a pública escritura por la que "de conformidad con lo establecido en los artículos 400 y siguientes del Código Civil, los comuneros acuerdan proceder a la DISOLUCIÓN-LIQUIDACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES, Y COMO CONSECUENCIA, SEGREGACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LA FINCA000".

En dicha escritura, como consecuencia del acuerdo adoptado por los comuneros al amparo del Código Civil, se procedía a la disolución, liquidación y extinción de la comunidad de bienes, mediante segregación de la finca en lotes equivalentes a la participación de cada comunero en la finca, y, en el mismo acto, la adjudicación a los comuneros en proporción a su porcentaje de titularidad.

2.3. De conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 TRLITPAJD, cada comunero presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Operaciones Societarias haciendo constar en la descripción de la operación: "DISOLUCIÓN CB CON SEGREGACIÓN INSTRUMENTAL PARA LA EXTINCIÓN".

No se presentó autoliquidación de "actos jurídicos documentados".

2.4. Iniciado procedimiento de comprobación se observó que el hoy recurrente, don Ruperto, había cumplido la obligación relativa a la liquidación del impuesto por la modalidad "operaciones societarias", no así la relativa a la modalidad de "actos jurídicos documentados".

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto - TRLITPAJD-, la Agencia Tributaria andaluza concluyó que la escritura otorgada incluía dos convenciones diferentes: la disolución de la comunidad de bienes y la segregación instada. En

consecuencia, entendió que existía una doble obligación fiscal para el contribuyente: la liquidación del ITP y AJD en su modalidad de "operaciones societarias" por la disolución de la comunidad y, además, la liquidación del ITP y AJD en su modalidad de "actos jurídicos documentados" por la segregación instada.

2.5. Interpuesta reclamación contra el acuerdo expresado, se desestimó por resolución de 27 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía. En el razonamiento de dicha resolución se expresa lo siguiente:

"En el presente caso y como se ha explicitado en los antecedentes de esta resolución, resulta cuestión pacíficamente aceptada, por no controvertida que en la citada escritura se procedía a la disolución de una comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realizaba actividades empresariales y, por tanto, sujeta al concepto de Operaciones Societarias, tal y como fue autoliquidado. Asimismo, en la citada escritura se procedía a segregar de la finca sobre la que se constituyó la comunidad de bienes, otras fincas al objeto de extinguir dicha comunidad mediante su adjudicación a los comuneros y en proporción a sus porcentajes de participación; lo que supone la realización de dos hechos impositivos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien uno de ellos sujeto a la modalidad de Operaciones Societarias (Disolución de la comunidad) y el otro a la modalidad de Actos Jurídicos documentados (Segregación) y, aun cuando ésta última tuviese carácter instrumental, tal y como se alega por la actora, se trata de dos convenciones distintas sujetas a dos modalidades impositivas diferentes y, por dicho motivo, resulta ajustada a derecho la liquidación aquí combatida".

2.6. Disconforme con la anterior resolución, doña Mariola interpuso recurso contencioso-administrativo, n.º 114/2021, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, estimado en la sentencia de 24 de noviembre de 2022, que anuló la resolución del TEAR y de la liquidación de la que traía causa.

En síntesis, la sentencia estima que nos encontramos ante una sola convención, dado que la extinción de la comunidad de bienes exige la división material de la finca.

La sentencia, aquí objeto del recurso de casación, funda su decisión en que la segregación no fue sino un instrumento y medio preciso para efectuar la disolución de una comunidad de bienes que realizaba actividades empresariales, con lo que concluye que solo existió una convención, sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias.

La fundamentación incluye el siguiente razonamiento en el FD quinto:

"[...] Respecto de las comunidades de bienes que han realizado actividades empresariales lo que determina es para su disolución la sujeción a OS sin que del apartado 2 se derive en los términos invocado por la codemandada una sujeción a AJD sino que ello exigiría atender a si nos encontramos ante una sola convención y dado que no se ha justificado ni de los términos materiales y jurídicos de la disolución y liquidación, de la que no se deriva sino la efectiva extinción de la comunidad y con ella de la actividad económica realizada en su nombre, resulta otra cosa sino que la segregación no fuera sino instrumento y medio preciso para llevar a efecto esa disolución debe concluirse que en el caso de autos nos encontramos ante un supuesto en que no cabe sino apreciar una sola convención debidamente sujeta a OS. Por lo que procedería estimar el recurso".

SEGUNDO.- Marco normativo.

Son relevantes para la resolución del presente recurso, los preceptos que se citan, según los términos del auto de admisión.

1. El artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TRLITPyAJD-, 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".

2. El art. 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ubicado en el Título II relativo a " *Operaciones societarias* ", en relación con la " *Disolución de comunidades de bienes* ", preceptúa:

"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".

TERCERO.- Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso es la relativa a la procedencia de la liquidación del impuesto sobre actos jurídicos documentados -IAJD- del negocio jurídico consistente en una segregación de fincas, documentada en la misma escritura pública en la que se formalizaba la disolución de una comunidad de bienes, cuestión que exige dilucidar si, en casos como el debatido en la instancia, hay una sola convención o dos; y si tiene relevancia el hecho de que la comunidad de bienes realizara una actividad empresarial consistente en una explotación agrícola.

Este recurso de casación se refiere a las mismas operaciones materiales y jurídicas, en relación con la segregación y división de la misma finca matriz, determinantes a la postre de la disolución de la comunidad de bienes a que se ha hecho referencia. Por tal razón, hemos de seguir íntegramente el criterio establecido por esta Sala en la sentencia de 23 de septiembre de 2024, dictada en el recurso de casación n.º 1525/2023, seguida también a instancia de la Junta de Andalucía, en relación con la obligación tributaria de otro comunero, asunto que se votó y falló en la misma fecha que el que en esta sentencia resolvemos:

"[...] 2. La Administración autonómica sostiene que la escritura pública de 17 de diciembre de 2015 incluye dos operaciones jurídicas diferentes: por un lado, la disolución de la comunidad de bienes; y por otro, la segregación de la finca y su adjudicación a los comuneros. Por tanto, existen dos hechos imponibles independientes, gravados ambos por el ITPAJD, si bien uno lo será por la modalidad "operaciones societarias" y el otro por "actos jurídicos documentados".

Frente a ello, el recurrente en la instancia y hoy recurrido en casación, al igual que el resto de comuneros, defiende que la segregación de la finca es una operación consustancial a la disolución de la comunidad de bienes, por lo que sostiene, en suma, que nos encontramos ante una sola convención.

3. Una cuestión similar a la que plantea el presente recurso ha sido examinada por esta Sala y Sección en la STS núm. 1286/2023, de 18 de octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), a la que le han seguido las SSTS núm. 114/2024 y 115/2024, de 25 de enero de 2024 (rec. cas 6077/2022 y 7253/2022, respectivamente).

En el primer recurso de casación referido se interrogaba a la Sección de Enjuiciamiento sobre si, cuando en un mismo documento notarial se formalice la división del régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente, con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se grave tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de ITP y

AJD -modalidad AJD-, o, por el contrario, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

Pues bien, la semejanza de la cuestión de interés casacional entonces examinada y el caso que nos ocupa debe llevar a la reiteración de las consideraciones contenidas en la misma. Se dijo en la STS de 18 de octubre de 2023, *cit.*:

"[...] CUARTO. - La posición de la Sala

No se cuestiona que, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas (artículo 4 TRLITPAJD), de la misma manera que tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la división del inmueble en propiedad horizontal y la extinción del condominio.

Ciertamente, pueden constituir manifestaciones de hechos imponibles distintos, la disolución de comunidades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero (artículo 61 del RITP), como la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal (artículo 70.2 RITP).

Ahora bien, la apreciación de la sentencia recurrida es correcta, sobre la base de la doctrina sentada en nuestra sentencia de 12 de noviembre de 1998, rec. 9406/1992; ECLI:ES:TS:1998:6670 que, como apunta el propio auto de Admisión, analizaba un supuesto que guarda cierta semejanza con el ahora analizado.

Concretamente, allí se trataba de determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción de la sociedad preexistente con adjudicación al socio de la parte correspondiente, procedía que se liquidara la división horizontal por el concepto de ITP, -modalidad de actos jurídicos documentados- cuando ya se había liquidado por el ITP -modalidad de operaciones societarias- la extinción de la sociedad.

Aunque la referida sentencia aplicaba el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, "BOE" núm. 118, de 18 de mayo de 1967, su doctrina resulta proyectable sobre el caso que nos ocupa.

Apunta el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de 12 de noviembre de 1998 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 proindiviso 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."

A la luz de la doctrina expresada, respecto de la que no apreciamos justificación para separarnos, carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario.

Aun admitiendo a los solos efectos dialécticos la tesis que postula el escrito de interposición, en cuya virtud, la división de la Propiedad Horizontal, en sí misma, no extinguiría el condominio, en el presente caso es evidente que la finalidad que determinó dicha división horizontal fue, precisamente, poner fin a esa situación de comunidad con la consiguiente adjudicación de los inmuebles a cada propietario.

Por lo demás, no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común (art 400 del Código Civil). Pues bien, sentada esta premisa, la división en Propiedad Horizontal opera como un mecanismo de extinción del condominio, dado que, a tenor del apartado segundo del artículo 401 del Código Civil, si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil, esto es, procediendo a la división en Propiedad Horizontal.

Por tanto, la división en Propiedad Horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión siendo, por tanto, relevantes tanto la finalidad perseguida como la relación estructural entre ambas operaciones hasta el punto de que la primera es presupuesto de la extinción de la copropiedad y consiguiente adjudicación individualizada de los inmuebles.

Precisamente, la no concurrencia de tales circunstancias justificó que, en nuestra sentencia 516/2020 de 19 de mayo, rec. 4432/2017, ECLI:ES:TS:2020:1100, llegáramos a una conclusión diferente. En efecto, en aquel caso analizamos -a los efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de AJD-, una serie de operaciones urbanísticas que contextualizaban unas transferencias de unidades de actuación, apreciando que las mismas no resultaban necesarias para proceder a una agregación de fincas y su posterior segregación al existir en el caso particular varias posibilidades para la cesión de aquellas, de manera que no se trataba de unas operaciones obligatorias para la reordenación del área.

En definitiva, en aquel caso estábamos ante "operaciones jurídicas, que podrían haber sido diversas, pero de las cuales las partes optaron por varias de ellas porque su resultado les pareció más satisfactorio que realizar una cesión de UAs manteniendo el pro indiviso inicial, o respetando las fincas en su estado originario" lo que nos permitió concluir que tales actos "no eran necesarios para la transferencia urbanística, aunque encaminados a dicha operación, y porque su contenido excede de la mera transferencia de Uas entre las fincas, permaneciendo además una de las fincas en indiviso."

A diferencia de lo enjuiciado en aquel asunto, en el presente recurso de casación no hay ninguna finca que permanezca en proindiviso y la operación de división horizontal constituye un antecedente imprescindible de la adjudicación ulterior pues, dividido el inmueble con la simultánea adjudicación de

las fincas resultantes, la comunidad se extingue, lo que justifica, precisamente, que se liquide únicamente por su disolución.

Resta significar que se trata, por lo demás, de un criterio ya consolidado en la propia doctrina administrativa, como muestran, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2019 (reclamación NUM002) y de 9 de junio de 2021 (reclamación NUM003), oportunamente traídas a colación por la abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación".

Se fijó por la Sala la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común".

"En los mismos términos, reiterando el criterio expresado en la STS de 18 de octubre de 2023, cit., nos hemos pronunciado en las SSTS de 25 de enero de 2024 (rec. cas 6077/2022 y 7253/2022).

4. Debemos, pues, examinar si la referida jurisprudencia resulta aplicable a la presente controversia.

Al igual que acontecía en la STS de 18 de octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), no se cuestiona que un mismo documento o contrato pueda comprender varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, de modo que se exija el derecho señalado a cada una de aquéllas al amparo del artículo 4 TRLITPAJD. De igual forma, tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la segregación y adjudicación de la finca matriz a los comuneros, junto con la disolución de la comunidad de bienes.

Partiendo de estas premisas, debemos precisar que la constitución de la propiedad horizontal tiene por objetivo crear, previamente a la adjudicación de los pisos o locales, las fincas registrales independientes que permitan su transmisión separada a cada uno de los futuros propietarios.

"Pues bien, la Sala no alberga duda alguna de que la operación contemplada en el presente recurso de casación -segregación- es semejante a la división horizontal, consistente, esta vez, en la división de una finca matriz en varias para su adjudicación inmediata en pleno dominio a los anteriores comuneros, de modo que cada comunero recibirá otra finca registral independiente proporcional a su cuota en la finca indivisa inicial.

En consecuencia, tanto en el caso de la división en propiedad horizontal, como en la disolución de una comunidad de bienes, ya se efectúe o no una actividad económica, nos encontramos con mecanismos válidos para llevar a cabo la extinción del condominio (artículo 401 CC), debiendo recordar, en los mismos términos que expresamos en la sentencia de 18 de octubre de 2023, cit., que: "no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común (art 400 del Código Civil)."

5. Lo relevante, a los efectos examinados, es que la segregación de la finca y la adjudicación a los comuneros de su parte proporcional resulta inexcusable para conseguir, precisamente, la disolución de la comunidad de bienes.

Esto implica que la doctrina jurisprudencial expuesta anteriormente resulta plenamente aplicable en tanto que la segregación y adjudicación es necesaria para conseguir la extinción del proindiviso.

En consecuencia, carece de justificación obligar a tributar dos veces por el ITPAJD, aunque se trate de modalidades distintas (operaciones societarias y actos jurídicos documentados) por considerar que nos hallamos ante dos operaciones diferentes, la primera por la segregación y adjudicación de la finca, y la segunda, por la disolución de la comunidad. Lo decisivo es que ambas operaciones se integran en la misma escritura pública notarial, se celebran en unidad de acto, y se formalizan de forma simultánea con la consiguiente adjudicación a cada propietario, lo que pone de relieve el carácter meramente instrumental de la segregación y adjudicación en relación con la disolución de la comunidad.

Ambos negocios jurídicos son interdependientes, habiendo entre ellos una unidad causal y una única manifestación de capacidad económica.

Se insiste, pues, en que la disolución de la comunidad de bienes opera como un mecanismo de extinción del condominio sobre la finca objeto de explotación económica, dado que, al tratarse de una finca matriz, la división podrá realizarse mediante otras fincas menores, del mismo modo que se lleva a cabo la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil *en el caso de la división en propiedad horizontal*.

" 6. Además, no se puede olvidar que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común (artículo 400 del Código Civil) o de la comunidad de bienes, no da lugar a la existencia de ninguna alteración en la composición del patrimonio de los contribuyentes, ya que con estas acciones únicamente se especifica la participación indivisa que corresponde a cada uno de los copropietarios en el bien, o bienes, de que se trate. En cuyo caso, tampoco cabe actualizar a efectos fiscales el valor de los bienes y derechos adjudicados a los comuneros, ni su fecha de adquisición.

No obstante, para que opere lo previsto en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas *y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacer la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad que cada copropietario ostente con anterioridad en el bien, o bienes, de titularidad común, ya que, en caso contrario, es decir, si alguno de los comuneros se adjudica de más, sí se produce una alteración en la composición del patrimonio de quien se atribuye de menos y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial por su déficit de adjudicación, con la consiguiente actualización del valor y de la fecha de adquisición del bien, o bienes (o de la parte de los mismos) a los que se impute dicho exceso de adjudicación (en sede de quien se atribuye más de lo que le corresponde). Lógicamente, del mismo modo, se produce una alteración patrimonial (y, por lo tanto, una ganancia o pérdida) si, en lugar de dividir un bien ostentado en común, se acuerda su entrega íntegra a una de las partes, previo pago a la otra de una compensación, en metálico o en especie. Así lo hemos manifestado en STS de 10 de octubre de 2022 (rec. 5110/2020).*

Esto es, la inexistencia de alteración en la composición del patrimonio de cada contribuyente como consecuencia de la disolución de la comunidad avala precisamente el carácter instrumental de la operación de segregación y adjudicación de las fincas para alcanzar el verdadero fin del negocio jurídico, que se ciñe a la disolución de la comunidad de bienes.

" 7. En último término, procede hacer alguna precisión en relación con la interpretación literal a que hace referencia la Administración recurrente en relación con el artículo 61 RITPAJD.

Como es sabido, las disoluciones de las comunidades de bienes sujetas en su constitución a la modalidad de "Operaciones Societarias", por realizar actividades económicas, se consideran como disoluciones de sociedades a los efectos del impuesto, de modo que deben tributar en esta misma modalidad sobre el importe de los bienes, derechos o porciones que se adjudiquen a cada comunero.

Esto impide la tributación de estas mismas operaciones por la cuota variable de la modalidad de "actos jurídicos documentados" (documentos notariales).

Por el contrario, las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades económicas, y que, por tanto, no se encuentran gravadas por "operaciones societarias", quedan sujetas a la modalidad de "actos jurídicos documentados", y tributan tanto por la cuota fija, como por la cuota variable, cuando se formalicen en escritura pública y resulten inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 61 del RITPAJD señala que la disolución de las comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, en las que las adjudicaciones guarden la debida proporción, sólo tributan, en su caso, por la modalidad de "actos jurídicos documentados".

No se comparte la interpretación que efectúa la Administración autonómica recurrente, pues dicho precepto se encarga de describir el hecho imponible en relación con las "operaciones societarias", pues se ubica en el Título II dedicado exclusivamente a dichas operaciones. Esto es, el precepto aborda la descripción del hecho imponible relacionado con las operaciones societarias, de modo que en relación con la disolución de las comunidades de bienes se encarga de clasificar las mismas con relación a si efectúan o no actividades empresariales para luego especificar si se produce o no el hecho imponible relacionado exclusivamente con las operaciones societarias.

No existe, pues, base para efectuar una interpretación a sensu contrario de forma extensiva. En definitiva, la finalidad de este precepto no es delimitar el hecho imponible de la modalidad actos jurídicos documentados, sino que únicamente trata de concretar que aquellas disoluciones de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales no devengan operaciones societarias.

8. Conforme a cuanto antecede, se concluye que la segregación y adjudicación de la finca constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión que implica una comunidad de bienes, realice o no una actividad empresarial. En este contexto, lo relevante es valorar la finalidad perseguida y la relación estructural entre ambas operaciones, hasta el punto de que si la primera es presupuesto inexcusable y antecedente de la disolución de la comunidad sólo debemos apreciar la existencia de una única convención.

CUARTO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión y doctrina que se establece.

Con las consideraciones efectuadas por remisión, podemos dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Tal respuesta se formula así:

En el caso de que en una escritura pública se formalicen tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias.

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

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la Administración recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la JUNTA DE ANDALUCIA contra la sentencia de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso n.º 114/2021.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.